

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. WATHELET

van 5 september 2013 (1)

Zaak C-362/12

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

tegen

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[verzoek van de Supreme Court of the United Kingdom (Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Terugvordering van met het Unierecht strijdige nationale belastingen – Beroepstermijnen – Nationale wet die termijn met terugwerkende kracht en zonder voorafgaande kennisgeving verkort”

I – Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is het derde dat tot het Hof is gericht in het kader van een collectief beroep dat bij de rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk is ingesteld door Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (hierna: „Test Claimants”), zijnde vennootschappen van de groep British American Tobacco en van de groep Aegis, betreffende de fiscale behandeling van dividenden die aan in het Verenigd Koninkrijk gevestigde moedermaatschappijen zijn uitgekeerd door in het buitenland gevestigde dochterondernemingen van deze groepen van vennootschappen.

2. Het eerste van de twee vorige verzoeken is op 30 oktober 2004 bij het Hof ingediend door de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Verenigd Koninkrijk), en betreft de onverenigbaarheid van deze fiscale behandeling van dividenden met de in het VWEU verankerde fundamentele vrijheden.(2) Na het eerste arrest dat het Hof in deze zaak heeft gewezen, op 12 december 2006, heeft deze rechterlijke instantie bij arrest van 27 november 2008 verzocht om verduidelijking over de uitlegging die aan het eerste arrest van het Hof in deze zaak diende te worden gegeven.(3)

3. Dat arrest is door de Test Claimants aangevochten bij de Court of Appeal of England and Wales, dat bij arrest van 23 februari 2010(4) de beslissing van de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, om bij het Hof een tweede verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen heeft bevestigd. Dat verzoek is op 21 januari 2011 ingediend en het Hof heeft in zijn arrest van 13 november 2012(5) op de vragen geantwoord.

4. Ondertussen waren de Test Claimants tegen voornoemd arrest van de Court of Appeal of England and Wales opgekomen bij de Supreme Court of the United Kingdom met betrekking tot de beschikbaarheid voor belastingbetalers van rechtsmiddelen tot teruggave van het onverschuldigd betaalde wanneer de belastingen onverenigbaar met de in het Verdrag verankerde fundamentele vrijheden zijn verklaard en inzonderheid wanneer de verjaringstermijnen die krachtens section 320 van de Finance Act 2004 en section 107 van de Finance Act 2007 op deze beroepen van toepassing zijn, met terugwerkende kracht zijn gewijzigd. De Test Claimants betwistten dat de Court of Appeal of England and Wales de beroepen tot teruggave van de met het Unierecht strijdige belasting die zij dus onterecht aan de Britse fiscus hadden betaald, vervallen had verklaard.

5. Bij arrest van 23 mei 2012 heeft de Supreme Court of the United Kingdom unaniem geoordeeld dat section 107 van de Finance Act 2007 onverenigbaar met het Unierecht was, maar de lords in deze rechterlijke instantie waren verdeeld over de vraag of de bij section 320 van de Finance Act 2004 aangebrachte wijziging van de verjaringstermijnen, met terugwerkende kracht en zonder voorafgaande kennisgeving, verenigbaar met het Unierecht was. Vijf lords (Lord Hope, Lord Walker, Lord Clarke, Lord Dyson en Lord Reed) waren van oordeel dat deze wijziging in strijd met het Unierecht was, terwijl twee van hun ambtgenoten (Lord Brown en Lord Sumption) deze wijziging verenigbaar met het Unierecht achtten.(6) De Supreme Court of the United Kingdom heeft dus de behandeling van de zaak geschorst en het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing bij het Hof ingediend.

II – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

6. Artikel 19, lid 1, VEU bepaalt in de tweede alinea:

„De lidstaten voorzien in de nodige rechtsmiddelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het recht van de Unie vallende gebieden te verzekeren.”

7. In casu rijst tevens de vraag of het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, zoals die uit de rechtspraak van het Hof(7) voortvloeien, van toepassing zijn.

B – Nationaal recht

8. De multinationale groep Aegis, die actief is in de sector van digitale media en communicatie, waarvan de overkoepelende vennootschap in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd, had op 8 september 2003 bij de Engelse rechter een vordering ingediend tot terugbetaling van belastingen die volgens het Hof onverenigbaar met de in het Verdrag verankerde fundamentele vrijheden waren.

9. In het arrest Test Claimants FII (nr. 3) was het merendeel van de lords in de Supreme Court of the United Kingdom van oordeel dat op het tijdstip waarop de vennootschappen van de groep Aegis hun vordering hadden ingesteld, zijnde op 8 september 2003, de verzoekende partijen naar „common law” over twee rechtsmiddelen beschikten om teruggave te krijgen van met het Unierecht strijdige vennootschapsbelasting.(8)

10. Het eerste rechtsmiddel is lang vóór het begin van het onderhavige geding in een zuiver nationale context erkend door het House of Lords in zijn arrest van 20 juli 1992 in de zaak Woolwich(9) (hierna: „Woolwich-beroep”). Met dit rechtsmiddel kon terugbetaling worden

verkregen van „alle bedragen die aan een overheidsinstelling zijn betaald om gevolg te geven aan (en die een voldoende causaal verband hebben met) een duidelijke wettelijke verplichting tot betaling van belasting die (feitelijk of rechtens) niet rechtmatig verschuldigd is”.(10)

11. Ingevolge section 5 van de Limitation Act 1980 bedraagt de verjaringstermijn voor het Woolwich-beroep zes jaar te rekenen vanaf het tijdstip waarop de grond voor de vordering is ontstaan, zijnde in de regel de betaling van de belasting.

12. Het tweede rechtsmiddel tot teruggave staat open wanneer de belasting is betaald wegens een vergissing, omtrent de feiten of het recht, van de belastingbetaler. Dit rechtsmiddel is voor het eerst erkend in het arrest van het House of Lords van 29 oktober 1998 in de zaak Kleinwort Benson(11), waarbij is teruggekomen van vaste rechtspraak volgens welke wegens een vergissing omtrent het recht betaalde bedragen niet konden worden teruggevorderd (hierna: „Kleinwort Benson-beroep”).

13. In zijn beslissing van 18 juli 2003 in de zaak Deutsche Morgan Grenfell(12) heeft Judge Park, van de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, voor het eerst geoordeeld dat het Kleinwort Benson-beroep kon worden ingesteld om teruggave te verkrijgen van belastingen die wegens een vergissing omtrent het recht waren betaald.

14. Bijgevolg heeft Judge Park geoordeeld dat voor dat beroep de gunstigere verjaringstermijn gold, namelijk de verjaringstermijn van section 32(1)(c) van de Limitation Act 1980, die bepaalt:

„[...] wanneer in geval van een beroep waarvoor de verjaringstermijn in deze wet is bepaald, [en]
[...]

(c) het beroep strekt tot herstel van de gevolgen van een vergissing,

begint de verjaringstermijn pas te lopen vanaf het tijdstip waarop de eiser de vergissing [...] heeft ontdekt [...] of redelijkerwijs had kunnen ontdekken”.

15. Op 4 februari 2005 heeft de Court of Appeal of England and Wales het arrest van Judge Park vernietigd, maar het House of Lords heeft dat arrest op 25 oktober 2006 hersteld door te oordelen dat belastingbetalers zowel het Woolwich-beroep als het Kleinwort Benson-beroep kunnen instellen om teruggave van ten onrechte betaalde belastingen te vorderen.

16. De twee rechtsmiddelen verschillen onder meer door de verjaringstermijn. De termijn van zes jaar die geldt voor het Woolwich-beroep, begint te lopen vanaf de datum van betaling van de belasting, terwijl de termijn van zes jaar die geldt voor het Kleinwort Benson-beroep, pas ingaat vanaf het tijdstip waarop de eiser zijn vergissing heeft ontdekt of behoorde te ontdekken.

17. Ondertussen was de Finance Act 2004 door het parlement goedgekeurd. Section 320(1) van deze wet bepaalt:

„Section 31(1)(c) van de Limitation Act 1980 [...] (verlengde periode voor het instellen van een vordering wegens een vergissing) is niet van toepassing in geval van een vergissing omtrent het recht in onder de Commissioners of Inland Revenue ressorterende belastingaangelegenheden.

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

18. In 2007 heeft het parlement de Finance Act 2007 goedgekeurd. Section 107 schaft de verlengde verjaringstermijn met terugwerkende kracht af voor alle beroepen wegens een vergissing die zijn ingesteld vóór 8 september 2003.

III – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19. Het hoofdgeding dat de vennootschappen van de groep Aegis bij de verwijzende rechter aanhangig hebben gemaakt, draait in wezen om de voorheffing op de vennootschapsbelasting („advance corporation tax”; hierna: „ACT”), die in het Verenigd Koninkrijk van 1973 tot in 1999 werd geheven. De ACT kan algemeen worden omschreven als een belasting op de vennootschapswinst die een vennootschap vervroegd moest betalen zodra zij een dividend uitkeerde. Evenwel bestond naar Engels recht een uitzondering op deze verplichting wanneer de uitkerende vennootschap en de moedervernootschap hadden gekozen voor de regeling van de groepsbelasting. In dat geval werden zij voor de heffing van de ACT als één vennootschap behandeld en was de ACT niet langer door de dochteronderneming, maar door de moedervernootschap verschuldigd zodra zij op haar beurt dividenden uitkeerde. Enkel de vennootschappen waarvan de moedervernootschap ingezetene van het Verenigd Koninkrijk was, kwamen voor deze uitzondering in aanmerking.(13)

20. Na het arrest Metallgesellschaft e.a.(14), waarbij de regeling van de ACT onverenigbaar met de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer is bevonden, en de publicatie van het arrest DMG op 18 juli 2003, heeft de groep Aegis, bij beroep ingesteld op 8 september 2003 omstreeks de middag, terugbetaling van de ten onrechte aan ACT betaalde bedragen gevorderd. Haar vordering betrof de jaren 1973 tot 1999.

21. Dankzij het feit dat ingevolge section 32(1)(c) van de Limitation Act 1980 de verjaringstermijn voor het Kleinwort Benson-beroep pas inging vanaf de ontdekking van de vergissing waardoor de belasting ten onrechte was betaald, in casu de uitspraak van het reeds aangehaalde arrest Metallgesellschaft e.a. op 8 maart 2001, kon de groep Aegis terugbetaling vorderen van alle bedragen aan ACT die ten onrechte waren betaald sinds 1973, zijnde het jaar waarin het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot de Europese Economische Gemeenschap is toegetreden. Dat was niet mogelijk met het Woolwich-beroep, waarvoor de verjaringstermijn van zes jaar liep vanaf de datum van betaling van de onverschuldigde belasting.

22. Om zijn verplichting tot terugbetaling van de ten onrechte geheven ACT binnen de perken te houden, heeft de Inland Revenue bij perscommuniqué dat in de namiddag van 8 september 2003 is gepubliceerd, zijn voornemen bekendgemaakt om door het parlement een maatregel te doen uitvaardigen waardoor voor alle Kleinwort Benson-beroepen die vanaf die dag zouden worden ingesteld, de verlengde verjaringstermijn van section 32(1)(c) van de Limitation Act 1980 niet meer zou gelden. Op 22 juni 2004 is de Finance Act 2004, waarvan section 320 die maatregel bevat, door de koningin bekrachtigd en section 320 is met terugwerkende kracht op 8 september 2003 in werking getreden, zodat het beroep van de groep Aegis onder deze regeling viel.

23. Na het arrest DMG, dat voor de Britse fiscus nadelig was, heeft het Verenigd Koninkrijk het Hof gevraagd het onderzoek van het eerste verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C?446/04 te heropenen teneinde de gevolgen van het arrest van het Hof betreffende dat eerste verzoek te doen beperken in de tijd.

24. Op 6 december 2006 heeft het Hof dat verzoek afgewezen en diezelfde dag hebben de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs aangekondigd dat zij het parlement zouden voorstellen om de verjaringstermijn voor de Kleinwort Benson-beroepen, ook die welke

vóór 8 september 2003 waren ingesteld, met terugwerkende kracht, op enkele uitzonderingen na, in te trekken, hetgeen ook is gebeurd. De Finance Act 2007, die door de koningin is bekrachtigd en op 19 juli 2007 in werking is getreden, bepaalt in section 107 dat section 32(1)(c) van de Limitation Act 1980 niet geldt voor beroepen tot terugvordering van belastingen die wegens een vergissing omtrent het recht zijn betaald, waarbij de in deze section 107 voorziene uitzonderingen niet voor het hoofdgeding van belang zijn.

25. De regel van deze section was dus van toepassing op het beroep ingesteld door de Test Claimants die niet tot de groep Aegis maar tot de groep British American Tobacco behoren.

26. Op 30 september 2010 heeft de Europese Commissie het Verenigd Koninkrijk officieel verzocht section 107 van de Finance Act 2007 in overeenstemming met het Unierecht te brengen, hetgeen deze lidstaat heeft geweigerd. Ook heeft de Commissie op 26 januari 2012 haar voornemen aangekondigd om een niet-nakomingsprocedure tegen het Verenigd Koninkrijk in te leiden, maar in afwachting van het arrest van de Supreme Court of the United Kingdom over deze kwestie werd geen procedure opgestart.(15)

27. Bij arrest van 23 mei 2012, dat tot het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft geleid, heeft deze rechterlijke instantie unaniem geoordeeld dat section 107 onverenigbaar met het recht van de Unie was. Dit verklaart waarom het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing niet ziet op deze section en het gevolg ervan voor de beroepen die zijn ingesteld door de vennootschappen van de groep British American Tobacco, maar alleen op section 320 van de Finance Act 2004, die alleen voor het beroep van de vennootschappen van de groep Aegis van belang is.(16)

28. Aangezien de Supreme Court of the United Kingdom verdeeld was over de vraag of section 320 van de Finance Act 2004 verenigbaar met het recht van de Unie is, is de behandeling van de zaak geschorst en zijn de volgende prejudiciële vragen aan het Hof 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 pas (i) korte tijd voordien en (ii) door een lagere rechterlijke instantie was erkend en pas later door de hoogste rechterlijke instantie definitief is aanvaard?”

IV – Procesverloop voor het Hof

29. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 30 juli 2012. De vennootschappen van de groep Aegis, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Spaanse regering alsmede de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen gemaakt en ter terechtzitting van 26 juni 2013 pleidooi gehouden.

V – Analyse

A – Eerste prejudiciële vraag

30. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de verkorting, met terugwerkende kracht en zonder voorafgaande kennisgeving, van de verjaringstermijn voor het Kleinwort Benson-beroep tot terugbetaling van ten onrechte betaalde belastingen verenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.

31. Hoewel de verwijzende rechter de drie beginselen afzonderlijk te berde brengt, deel ik de mening van de Commissie dat onverenigbaarheid met slechts één van deze beginselen voldoende grond is om section 320 van de Finance Act 2004 onverenigbaar met het recht van de Unie te verklaren. Ook al zal ik in mijn bespreking het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel in overweging nemen, in deze zaak is mijns inziens het doeltreffendheidsbeginsel het meest rechtstreeks van toepassing.(17)

1. Doeltreffendheidsbeginsel

32. In de zaak die heeft geleid tot het arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, reeds aangehaald, heeft de High Court of Justice onder meer de vraag gesteld of elk van de door de Test Claimants ingediende vorderingen moest worden aangemerkt als „een vordering tot terugbetaling van onrechtmatig geheven bedragen” of „een vordering tot betaling van een bedrag overeenkomend met een onrechtmatig geweigerd voordeel” of daarentegen als een „schadevordering”.

33. Het Hof heeft geoordeeld dat het „een aangelegenheid van het nationale recht van elke lidstaat is om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen ter bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het gemeenschapsrecht ontleen, waaronder de kwalificatie van vorderingen die de gelaedeerden hebben ingesteld bij de nationale rechterlijke instanties. Deze moeten echter garanderen dat de justitiabelen over een *doeltreffend rechtsmiddel* beschikken om terugbetaling te kunnen verkrijgen van de onrechtmatig geheven belasting en van de aan die lidstaat betaalde of door hem ingehouden bedragen die rechtstreeks met die belasting verband houden”.(18)

34. Artikel 19, lid 1, tweede alinea, van het Verdrag van Lissabon is de codificatie van de verplichting voor de lidstaten om te voorzien in de nodige rechtsmiddelen om „daadwerkelijke rechtsbescherming” te verzekeren.(19)

35. Tegen deze juridische achtergrond moet het Hof thans beslissen of de vennootschappen van de groep Aegis bij hun vordering tot terugbetaling van de ACT die van hen in strijd met het Unierecht is gevorderd, „daadwerkelijke rechtsbescherming” hebben genoten.

36. Volgens Lord Walker, met wiens toonaangevend standpunt het merendeel van de lords in de Supreme Court of the United Kingdom het in deze zaak eens was, dient in casu te worden aangeknoopt bij het arrest *Marks & Spencer*, reeds aangehaald, waarin het Hof omtrent een gelijkwaardige maatregel als die in het hoofdgeding heeft geoordeeld dat, „[h]et doeltreffendheidsbeginsel [...] zich er immers niet tegen [verzet] dat een nationale wettelijke regeling de termijn verkort waarbinnen om teruggaaf van in strijd met het [Unierecht] 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 ontzegd of dat hun slechts een termijn wordt gelaten die te kort is om dit recht geldend te maken”.(20)

37. Lord Walker heeft daaruit geconcludeerd dat de Finance Act 2004 het doeltreffendheidsbeginsel schond doordat een overgangsregeling ontbrak en bovendien section 320 terugwerkende kracht toekwam.(21)

38. Volgens Lord Sumption, die het standpunt van de minderheid van de lords in de Supreme Court of the United Kingdom vertolkte, beschikten de vennootschappen van de groep Aegis gedurende de volledige procedure daarentegen over een doeltreffend rechtsmiddel om terugbetaling van een ten onrechte betaalde belasting te verkrijgen, namelijk het Woolwich-beroep, waarmee geheel werd tegemoetgekomen aan de verplichtingen die krachtens het VWEU op het Verenigd Koninkrijk rusten, ofschoon voor dat beroep een andere verjaringstermijn gold doordat de termijn liep vanaf de datum van betaling van de onverschuldigde belasting.(22)

39. Lord Sumption heeft tussen de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer, en de onderhavige zaak een onderscheid gemaakt omdat Marks & Spencer plc voor terugbetaling van de ten onrechte betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over slechts één doeltreffend rechtsmiddel beschikte waarvoor de verjaringstermijn achteraf was verkort, terwijl in casu voor de vennootschappen van de groep Aegis altijd een ander doeltreffend rechtsmiddel openstond waarvan de verjaringstermijn niet werd beïnvloed door section 320 van de Finance Act 2004, namelijk het Woolwich-beroep.(23) Daarom heeft Lord Sumption zich op het standpunt gesteld dat het bestaan en de beschikbaarheid van het Woolwich-beroep voldoende waren om nakoming door het Verenigd Koninkrijk van zijn Unierechtelijke verplichtingen te waarborgen.(24)

40. Dit meningsverschil tussen de meerderheid en de minderheid van de lords in de Supreme Court of the United Kingdom heeft geleid tot het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing over de verenigbaarheid van section 320 van de Finance Act 2004 met het Unierecht. Het Hof moet dus beslissen of het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer ook van toepassing is op gevallen waarin – zoals in casu – de verzoekende partij over twee rechtsmiddelen beschikt en de verjaringstermijn van het door de verzoekende partij reeds gekozen beroep met terugwerkende kracht en zonder voorafgaande kennisgeving bij wet wordt verkort.

41. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt zich op het standpunt dat met het Woolwich-beroep de vennootschappen van de groep Aegis over een geheel doeltreffend rechtsmiddel beschikken om belastingen die in strijd met het Unierecht zijn geheven of geïnd, terug te vorderen daar de bij section 320 van de Finance Act 2004 aangebrachte wijziging in de verjaringstermijn de voor dat beroep geldende verjaringstermijn geenszins heeft beïnvloed.

42. De vennootschappen van de groep Aegis zijn daarentegen van mening dat dit standpunt van de regering van het Verenigd Koninkrijk berust op een onjuiste uitlegging van het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer. Volgens hen is in dat arrest geoordeeld dat het doeltreffendheidsbeginsel was geschonden niet omdat geen doeltreffend rechtsmiddel tot teruggave van onrechtmatig betaalde btw beschikbaar was of omdat geen redelijke termijn gold, maar omdat de nationaalrechtelijke termijn voor instelling van een beroep tot terugbetaling van onrechtmatig geïnde btw zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht was verkort, hetgeen de belastingbetalers had verrast en waardoor hun werd belet tijdig beroep in te stellen voor bepaalde eerdere tijdvakken.

43. Ook al sluit de Commissie zich aan bij het standpunt van de Britse fiscus dat het Woolwich-beroep een doeltreffend rechtsmiddel biedt, zij is van mening dat dit niet betekent dat het andere

rechtsmiddel in feite zonder voorafgaande kennisgeving kan worden afgeschaft via een wijziging van de verjaringstermijnen.(25) In dit verband merkt de Commissie op dat de gelijkenis met de reeds aangehaalde zaak Marks & Spencer bijzonder frappant is en zij ziet niet op welke grond een andere conclusie kan worden gerechtvaardigd dan de conclusie die in die zaak is getrokken, namelijk dat section 320 van de Finance Act 2004 het doeltreffendheidsbeginsel schendt.

44. Gelet op het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer voeren de vennootschappen van de groep Aegis alsmede de Commissie mijn inziens terecht aan dat section 320 van de Finance Act 2004 in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel is.

45. Weliswaar verlangt het doeltreffendheidsbeginsel van de lidstaten niet dat zij meer dan één rechtsmiddel invoeren teneinde hun justitiabelen de mogelijkheid te bieden de rechten te vrijwaren die zij aan het Unierecht ontlelen.

46. Artikel 19, lid 1, tweede alinea, VEU eist inderdaad zonder meer dat de lidstaten voorzien in „de nodige rechtsmiddelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het recht van de Unie vallende gebieden te verzekeren”. Deze verplichting laat de lidstaten een zekere discretionaire bevoegdheid bij de uitoefening van hun procesautonomie en biedt hun de mogelijkheid de nadere procesregels vast te stellen voor rechtsvorderingen die ertoe strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het Unierecht ontlelen.(26)

47. Toch vereist artikel 19, lid 1, tweede alinea, VEU dat wanneer een lidstaat krachtens het beginsel van de procesautonomie verschillende rechtsmiddelen ter beschikking van de justitiabelen stelt, met elk rechtsmiddel doeltreffende rechtsbescherming wordt gewaarborgd en met een rechtsmiddel kan slechts „doeltreffende” bescherming worden geboden wanneer vooraf is geweten onder welke voorwaarden dit rechtsmiddel kan worden gebruikt en kan slagen.

48. Zodra een belastingbetaler voor een van de naar het nationale recht beschikbare rechtsmiddelen kiest (in casu het Kleinwort Benson-beroep) of het enige beschikbare nationale rechtsmiddel gebruikt, moet hij immers de bescherming van de algemene beginselen van het Unierecht genieten.

49. Doordat bij de Finance Act 2004 de verjaringstermijn voor een beroep, dat de justitiabelen hadden kunnen kiezen, met terugwerkende kracht en zonder overgangsregeling is gewijzigd, is het dus voor hen onmogelijk geworden om de rechten die zij aan het Unierecht ontlelen, uit te oefenen.

50. De omstandigheid dat zij ervoor hadden kunnen kiezen een ander beroep in te stellen, geheel overeenkomstig het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, maakt in dit opzicht geen verschil. Indien met het standpunt van de regering van het Verenigd Koninkrijk zou worden ingestemd, dan zou een lidstaat bovendien steeds de mogelijkheid hebben om een verzoekende partij de keuze te laten het voor hem geschikte beroep in te stellen en vervolgens zonder voorafgaande kennisgeving en zonder overgangsregeling de voorwaarden te wijzigen waaronder het reeds gekozen beroep kan slagen. Dat resultaat zou het doeltreffendheidsbeginsel zinloos maken en kan dus niet worden aanvaard.

51. Zoals Lord Walker overigens opmerkt, is het feit dat de vennootschappen van de groep Aegis geen verhaal zouden hebben kunnen zoeken mocht section 32(1)(c) van de Limitation Act 1980 nooit hebben bestaan, niet voor doorslaggevend belang om uit te maken of het doeltreffendheidsbeginsel is nageleefd.(27) Dat zou ook zo zijn geweest mocht het Kleinwort Benson-beroep nooit hebben bestaan.

52. Ik verduidelijk dat het Verenigd Koninkrijk niet wordt verweten de verjaringstermijn van het

Kleinwort Benson-beroep te hebben verkort, maar – zoals de vennootschappen van de groep Aegis benadrukken – deze termijn met terugwerkende kracht te hebben verkort zodat dit de aanhangige beroepen heeft beïnvloed, en zonder overgangsregeling anders dan het Hof heeft voorgeschreven in het reeds aangehaalde arrest Marks & Spencer. Het is vaste rechtspraak 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 het vorderen van terugbetaling van belastingen die ten onrechte krachtens die wettelijke regeling zijn geheven, specifiek worden bekort”.(28)

53. Bovendien is het bestaan van één of twee rechtsmiddelen in de reeds aangehaalde zaak Marks & Spencer zonder gevolg in de onderhavige zaak, want de garanties van het doeltreffendheidsbeginsel gelden voor elk rechtsmiddel waarover de verzoekende partij naar nationaal recht beschikt om terugbetaling van met het Unierecht strijdige belastingen te verkrijgen.

54. Tot deze conclusie is het Hof ook in soortgelijke zaken gekomen. Met betrekking tot een belastingstelsel dat het vrije verkeer van kapitaal beperkte, heeft het Hof geoordeeld dat „[e]n keuzerecht waardoor een situatie eventueel verenigbaar wordt met het recht van de Unie, [...] echter de onrechtmatigheid niet [wegneemt] van een stelsel als dat van de litigieuze regeling, die een heffingsmethode kent die niet met dat recht te rijmen valt”.(29) Dat naast een met het doeltreffendheidsbeginsel strijdig rechtsmiddel een niet daarmee strijdig rechtsmiddel bestaat, kan dus niet tot gevolg hebben dat de onverenigbaarheid van het eerste rechtsmiddel met het Unierecht wordt opgeheven.

55. Daarom deel ik het standpunt van de meerderheid van de lords in de Supreme Court of the United Kingdom dat section 320 van de Finance Act 2004 in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel is.

56. Hoewel deze conclusie volstaat om te oordelen dat het recht van de Unie zich verzet tegen een wettelijke bepaling als section 320 van de Finance Act 2004, zal ik de verenigbaarheid van die bepaling met het Unierecht ook toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. Mijn eerste conclusie zal zo aan kracht winnen.

2. Rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel

57. Zoals de Commissie aangeeft, overlappen het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel elkaar grotendeels.

58. Het Hof heeft erkend dat de lidstaten in het belang van de rechtszekerheid, waarin zowel de belastingbetaler als de administratie bescherming vindt, redelijke beroepstermijnen kunnen vaststellen die gelden op straffe van verval van recht.(30)

59. In dezelfde context heeft het Hof ook geoordeeld dat volgens zijn vaste rechtspraak „het vertrouwensbeginsel deel uitmaakt van de [...] rechtsorde [van de Unie] en door de lidstaten moet worden nageleefd bij de uitvoering van [Unierechtelijke] voorschriften”(31) en dat „het vertrouwensbeginsel zich ertegen verzet dat een belastingplichtige door een wijziging van de nationale wetgeving met terugwerkende kracht een op grond van [het Unierecht] verworven recht op aftrek wordt ontnomen”(32).

60. Volgens Lord Sumption, wiens mening de regering van het Verenigd Koninkrijk deelt, is section 320 van de Finance Act 2004 in overeenstemming met het vertrouwensbeginsel.(33) Lord Sumption stelt zich op het standpunt dat de vennootschappen van de groep Aegis wegens de specifieke omstandigheden waarin het Kleinwort Benson-beroep bij het arrest DMG was opengesteld, niet het gewettigde vertrouwen konden koesteren dat de verjaringstermijn van

section 32(1)(c) van de Limitation Act 1980 zou worden gehandhaafd.

61. Lord Sumption gaat meer bepaald uit van het beginsel dat hoewel de Engelse rechterlijke instanties nieuwe gronden voor rechtsvorderingen in het leven kunnen roepen, de vaststelling van de verjaringstermijn een voorrecht van het parlement is. Volgens hem impliceerden het korte tijdsverloop tussen de uitspraak van het arrest DMG, op 18 juli 2003, en de aankondiging van de invoering van section 320 van de Finance Act 2004, op 8 september 2003, de zekerheid dat de belastingdienst dat arrest in hoger beroep zou aanvechten en de onzekerheid over de uitkomst van dat hoger beroep dat de vennootschappen van de groep Aegis niet op goede grond erop konden vertrouwen dat het Kleinwort Benson-beroep zou blijven voortbestaan.

62. Door section 320 van de Finance Act 2004 goed te keuren, heeft het parlement volgens hem en de regering van het Verenigd Koninkrijk dus rechtmatig zijn voorrecht benut om een verjaringstermijn vast te stellen voor wat indertijd een nieuw rechtsmiddel was om terugbetaling te verkrijgen van belastingen die waren betaald wegens een vergissing omtrent het recht, dat kort daarvoor was erkend bij het arrest DMG van 18 juli 2003. Op deze basis heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting geprobeerd om nogmaals de onderhavige zaak te onderscheiden van de reeds aangehaalde zaak Marks & Spencer, waarin het volgens haar ging om de afschaffing van een naar Engels recht reeds bestaand rechtsmiddel.

63. Bovendien verzet Lord Sumption, die daarin ook wordt ondersteund door de regering van het Verenigd Koninkrijk, zich tegen het standpunt van de meerderheid van de lords in de Supreme Court of the United Kingdom, namelijk dat de vennootschappen van de groep Aegis tussen het Woolwich-beroep en het Kleinwort Benson-beroep konden kiezen wegens de declaratoire werking van arresten, hetgeen betekent dat een arrest de rechtstoestand zoals die altijd al is geweest vastlegt, ondanks de onzekerheid die bij de justitiabelen vóór uitspraak kon heersen.

64. Volgens de Commissie is daarentegen van geen belang het argument dat vóór het arrest Kleinwort Benson van het House of Lords niemand rechtmatig kon verwachten dat een rechtsmiddel zou worden opengesteld voor een vordering tot teruggave van belastingen die wegens een vergissing omtrent het recht zijn betaald. Integendeel, vraag is wat de belastingbetalers konden verwachten na dat arrest en onmiddellijk vóór de officiële aankondiging van de invoering van section 320 van de Finance Act 2004. De Commissie is van mening dat zolang de Court of Appeal of England and Wales en het House of Lords daarover niet anders hadden beslist, de belastingbetalers op goede grond mochten aannemen dat het betrokken rechtsmiddel voor hen was opengesteld.

65. Mijns inziens berust het standpunt van Lord Sumption en de regering van het Verenigd Koninkrijk op een onjuiste uitlegging van het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.

66. Volgens vaste rechtspraak van het Hof staat het niet aan het Hof, zich over de uitlegging en de toepasselijkheid van nationale bepalingen uit te spreken of de voor de beslechting van het hoofdgeding relevante feiten vast te stellen. Het Hof moet in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen de rechter van de Europese Unie en de nationale rechterlijke instanties uitgaan van de in de verwijzingsbeschikking omschreven feitelijke en juridische context waarin de prejudiciële vragen moeten worden geplaatst.(34)

67. Het is dus niet de taak van het Hof om de situatie naar Engels recht vast te stellen, noch om te beslissen of de theorie van de declaratoire werking van arresten, zoals die is aanvaard door de meerderheid van de lords in de Supreme Court of the United Kingdom, navolging verdient. Uitgangspunt van mijn bespreking is dat, zoals de meerderheid van deze rechterlijke instantie heeft aanvaard, de vennootschappen van de groep Aegis tot aan de inwerkingtreding van section

320 van de Finance Act 2004 tussen het Woolwich-beroep en het Kleinwort Benson-beroep konden kiezen om de ten onrechte betaalde ACT terug te vorderen.

68. Uiterlijk met de uitspraak van het arrest DMG, op 18 juli 2003, is naar Engels recht erkend dat voor de terugvordering van ten onrechte betaalde belasting het Kleinwort Benson-beroep openstaat, waarvoor de in section 32(1)(c) van de Limitation Act 1980 bepaalde verjaringstermijn geldt.

69. Ter terechtzitting heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk met klem benadrukt dat het ten tijde van de uitspraak van het arrest DMG niet zeker was dat het in hoger beroep zou worden bevestigd en dat de vennootschappen van de groep Aegis op dat ogenblik daarom niet op goede grond erop konden rekenen dat hun Kleinwort Benson-beroep uiteindelijk zou slagen.

70. Volgens de vennootschappen van de groep Aegis was dat niet het punt. Zij voeren daarentegen aan dat zij op het tijdstip van indiening van hun beroep, op 8 september 2003, rechtmatig konden verwachten dat dit beroep door de Engelse rechter zou worden beslecht op basis van het recht zoals dat van toepassing was op het tijdstip waarop dat beroep was ingesteld.

71. Dienaangaande deel ik het standpunt van Lord Hope en Lord Reed, namelijk dat de vennootschappen van de groep Aegis overeenkomstig het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel rechtmatig konden verwachten dat hun dit recht niet zou worden ontnomen door een wet die, meerdere maanden na instelling van hun beroep, de verjaringstermijn zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht zou wijzigen.(35)

72. In haar verzoek om een pleitzitting heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk gezinspeeld op de bedragen die in casu op het spel staan. Zij schat dat met het verzoek om teruggave van de vennootschappen van de groep Aegis minstens 2 miljoen pond sterling gemoeid is en meent dat de financiële gevolgen voor de fiscus ten aanzien van andere verzoekende partijen verschillende miljarden pond sterling bedragen. Voor de regering van deze lidstaat is het dus een kwestie van bescherming van het algemeen belang teneinde te vermijden dat een bres in de overheidsfinanciën wordt geslagen.

73. Dit argument kan niet in overweging worden genomen omdat anders de terugbetaling van ten onrechte betaalde belastingen anders wordt behandeld naargelang het gaat om aanzienlijke bedragen, nu het Hof, dat de in casu aan de orde zijnde belasting onverenigbaar met het Unierecht heeft verklaard, de gevolgen van zijn uitspraak niet in de tijd heeft beperkt.

74. Volgens vaste rechtspraak is het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het Unierecht heeft toegepast, het uitvloeisel en het complement van de rechten die de justitiabelen ontnemen aan de Unierechtelijke bepalingen die dergelijke heffingen verbieden.(36) Op deze verplichting bestaat slechts één uitzondering, namelijk het geval waarin de fiscale last integraal op een derde is afgewenteld of waarin terugbetaling voor de belastingplichtige een ongerechtvaardigde verrijking impliceert.(37) Dat is in casu niet het geval.

75. Bovendien heeft het Hof in zijn recente arresten Irimie en Littlewoods Retail e.a., onder verwijzing naar het reeds aangehaalde arrest Metallgesellschaft e.a. en het arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, voor recht verklaard dat de lidstaten verplicht zijn om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen.(38)

76. Op de eerste prejudiciële vraag dient dus te worden geantwoord dat, wanneer een belastingbetaler volgens het recht van een lidstaat tussen twee rechtsmiddelen kan kiezen om teruggave van in strijd met de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU geheven belastingen te vorderen en voor een van deze beroepen een langere verjaringstermijn geldt, het doeltreffendheidsbeginsel,

het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen een wettelijke bepaling van deze lidstaat die na instelling van dat beroep is goedgekeurd en waarbij deze langere verjaringstermijn zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht wordt verkort.

B – *Tweede prejudiciële vraag*

77. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het voor het antwoord op de eerste prejudiciële vraag enig verschil maakt dat op het tijdstip waarop de vennootschappen van de groep Aegis hun Kleinwort Benson-beroep hebben opgesteld, zijnde op 8 september 2003, de mogelijkheid om dit rechtsmiddel te gebruiken pas korte tijd voordien (in casu bij het arrest DMG) en door een lagere rechterlijke instantie (in casu de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division) is erkend en slechts naderhand definitief is aanvaard door de hoogste rechterlijke instantie (in casu op 25 oktober 2006 door het House of Lords).

78. Deze tweede vraag hangt uiteraard samen met het standpunt waarop Lord Sumption en Lord Brown zich hebben gesteld, namelijk dat in casu het vertrouwensbeginsel toepassing vindt. De opmerkingen over het korte tijdsverloop tussen de datum van inwerkingtreding van section 320 van de Finance Act 2004 en de datum van uitspraak van het arrest DMG, alsmede over de onzekerheid over een mogelijke bevestiging van dat arrest door het House of Lords houden inderdaad verband met de vraag of, gelet op het nationale rechtskader zoals dat gold op 8 september 2003, de vennootschappen van de groep Aegis rechtmatig konden verwachten dat hun Kleinwort Benson-beroep niet door deze section 320 zou worden gedwarsboomd.

79. Gelet op hetgeen ik in overweging heb gegeven in verband met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel (zie de punten 65-70 van de onderhavige conclusie), dient de tweede prejudiciële vraag mijns inziens ontkennend te worden beantwoord.

VI – **Conclusie**

80. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vragen van de Supreme Court of the United Kingdom te beantwoorden als volgt:

„1) Wanneer een belastingbetaler naar het recht van een lidstaat tussen twee rechtsmiddelen kan kiezen om teruggave van in strijd met de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU geheven belastingen te vorderen en voor een van deze beroepen een langere verjaringstermijn geldt, verzetten het doeltreffendheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich tegen een wettelijke bepaling van deze lidstaat die na instelling van dat beroep is goedgekeurd en waarbij deze langere verjaringstermijn zonder voorafgaande kennisgeving en met terugwerkende kracht wordt verkort.

2) Voor het antwoord op de eerste vraag maakt het geen verschil dat op het tijdstip waarop de vennootschappen van de groep Aegis beroep hebben ingesteld door gebruik te maken van het rechtsmiddel waarvoor de langste verjaringstermijn geldt, dit rechtsmiddel (i) pas korte tijd voordien, (ii) door een lagere rechterlijke instantie is erkend en slechts naderhand definitief is aanvaard door de hoogste rechterlijke instantie.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Zie arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Jurispr. blz. I-11753).

3 – Zie arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation*/The Commissioners for

Her Majesty's Revenue & Customs [2008] EWHC 2893 (Ch), [2009] STC 254.

4 – Zie arrest Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation/The Commissioners of Inland Revenue and another [2010] EWCA Civ 103.

5 – Zie arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11).

6 – Zie arrest Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation/Commissioners of Inland Revenue and another [2012] UKSC 19 [hierna: „arrest Test Claimants FII (nr. 3)“].

7 – Zie in die zin arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punten 34-47).

8 – In april 2010 is de situatie gewijzigd met de invoering, bij de Finance Act 2009, van een nieuw rechtsmiddel tot terugbetaling van ten onrechte betaalde belasting, waarvoor een verjaringstermijn van vier jaar geldt. Dit nieuw rechtsmiddel komt in de plaats van het „Woolwich“-beroep en het „Kleinwort Benson“-beroep voor de teruggave van ten onrechte betaalde belasting.

9 – Zie arrest Woolwich Equitable Building Society/Inland Revenue Commrs [1993] AC 70 (HL).

10 – Zie punt 79 van het standpunt van Lord Walker in het arrest Test Claimants FII (nr. 3).

11 – Zie arrest Kleinwort Benson Ltd/Lincoln City Council [1999] 2 AC 349 (HL).

12 – Zie arrest Deutsche Morgan Grenfell plc/Inland Revenue Commrs [2003] EWHC 1779 (Ch), [2003] 4 All ER 645 (hierna: „arrest DMG“).

13 – Zie in die zin punten 28-33 van het standpunt van Lord Walker in het arrest Test Claimants FII (nr. 3). Zie ook arrest Deutsche Morgan Grenfell plc/Inland Revenue Commrs [2006] UKHL 49, [2007] 1 AC 558, 564.

14 – Arrest van 8 maart 2001 (C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727).

15 – Zie in die zin het perscommuniqué van de Commissie van 26 januari 2012 (IP/12/64).

16 – Ter terechtzitting heeft de Commissie verduidelijkt dat zij naar aanleiding van dat arrest van 23 mei 2012 geen niet-nakomingsberoep had ingesteld en dat bij haar weten het Verenigd Koninkrijk section 107 van de Finance Act 2007 niet had gewijzigd.

17 – Alleen de Spaanse regering is van mening dat in deze zaak de vraag naar de toepasselijkheid van het gelijkwaardigheidsbeginsel en niet van het doeltreffendheidsbeginsel rijst. Dat is volgens mij niet het geval. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt duidelijk dat de regels betreffende het Woolwich-beroep en de regels betreffende het Kleinwort Benson-beroep gelden voor de terugbetaling van alle ten onrechte betaalde belastingen, ongeacht of zij in strijd zijn met het nationale recht of het Unierecht. De vraag naar de gelijkwaardigheid is dus niet aan de orde.

18 – Zie arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald (punt 220). Eigen cursivering.

19 – Deze verplichting vloeide voorheen al voort uit de rechtspraak van het Hof. Zie in die zin arrest van 25 juli 2002, Unión de Pequeños Agricultores/Raad (C-50/00 P, Jurispr. blz. I-6677, punten 39 en 41).

20 – Arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald (punt 38).

21 – Zie de punten 111-115 van het standpunt van Lord Walker in het arrest *Test Claimants FII* (nr. 3).

22 – Zie punt 142 van het standpunt van Lord Sumption in het arrest *Test Claimants FII* (nr. 3).

23 – *Ibidem* (punt 197). Ter terechtzitting heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk de nadruk op dit onderscheid gelegd, daar de vennootschappen van de groep Aegis daarentegen stellen dat ook in de reeds aangehaalde zaak *Marks & Spencer* de eisende partij keuze tussen twee rechtsmiddelen had, namelijk een beroep tot teruggave van btw die de door de fiscus ten onrechte was geheven, en een beroep tot teruggave van btw die de btw-plichtige wegens een vergissing omtrent het recht had betaald.

24 – *Ibidem* (punt 199).

25 – Ter terechtzitting heeft de Commissie verduidelijkt dat de regering van het Verenigd Koninkrijk weliswaar wellicht het recht had om de verjaringstermijn voor het Kleinwort Benson-Beroep te verkorten teneinde de aansprakelijkheid voor terugbetaling van de ten onrechte geheven ACT te beperken, maar ook de plicht had de belastingbetalers enig respijt te geven opdat zij hun beroep konden instellen. Volgens de Commissie zou, in de omstandigheden van deze zaak, een periode van twee maanden hebben volstaan om die verplichting na te komen.

26 – Zie punt 22 van mijn conclusie in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 18 april 2013, *Irimie* (C-565/11).

27 – Zie punt 114 van het standpunt van Lord Walker in het arrest *Test Claimants FII* (nr. 3).

28 – Arrest van 29 juni 1988, *Deville* (240/87, Jurispr. blz. 3513, punt 13). Zie ook in die zin arrest *Marks & Spencer*, reeds aangehaald (punt 36).

29 – Arrest van 28 februari 2013, *Beker* (C-168/11, punt 62). Zie ook arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, reeds aangehaald (punt 462), en arrest van 18 maart 2010, *Gielen* (C-440/08, Jurispr. blz. I-2323, punt 53).

30 – Zie arrest van 17 november 1998, *Aprile* (C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest *Marks & Spencer*, reeds aangehaald (punt 35).

31 – Arrest *Marks & Spencer*, reeds aangehaald (punt 44). Zie ook 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).

32 – Arrest *Marks & Spencer*, reeds aangehaald (punt 45). Zie ook arrest *Schloßstrasse*, reeds aangehaald (punt 47).

33 – Zie de punten 200-202 van het standpunt van Lord Sumption in het arrest *Test Claimants FII* (nr. 3).

34 – Zie arresten van 13 november 2003, *Neri* (C-153/01, Jurispr. blz. I-13555, punten 34 en 35), en 29 april 2004, *Orfanopoulos en Oliveri* (C-482/01 en C-493/02, Jurispr. blz. I-5257, punt 42).

35 – Zie punt 19 van het standpunt van Lord Hope en punt 243 van het standpunt van Lord Reed in het arrest *Test Claimants FII* (nr. 3).

36 – Zie arrest van 9 november 1983, *San Giorgio* (199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12); arrest *Metallgesellschaft e.a.*, reeds aangehaald (punt 84), en arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, reeds aangehaald (punt 202).

37 – Zie arresten van 27 februari 1980, *Just* (68/79, Jurispr. blz. 501, punt 26); 21 september 2000, *Michailidis* (C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145, punt 33), en 2 oktober 2003, *Weber's Wine World e.a.* (C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punten 94 en 102).

38 – Arrest *Irimie*, reeds aangehaald (punten 21 en 22), en arrest van 19 juli 2012, *Littlewoods Retail e.a.* (C-591/10, punten 25 en 26).