Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

12. december 2013 *

»Effektiv domstolsbeskyttelse — effektivitetsprincippet — retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning — tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld — retsmidler — national lovgivning — forkortelse af forældelsesfristen for de retsmidler, der finder anvendelse, uden varsel og med tilbagevirkende kraft«

I sag C-362/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supreme Court of the United Kingdom (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 25. juli 2012, indgået til Domstolen den 30. juli 2012, i sagen:

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

mod

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer), A. Ó Caoimh, C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. juni 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation ved G. Aaronson, QC, bistået af barristers P. Freund og P. Farmer for solicitor S. Whitehead

— Det Forenede Kongeriges regering ved H. Walker, som befuldmægtiget, bistået af D. Ewart, QC, og barrister K. Bacon

— den spanske regering ved A. Rubio González, som befuldmægtiget

* Processprog: engelsk.

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. september 2013,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af effektivitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (herefter »Test Claimants«) på den ene side og Commissioners of Inland Revenue (herefter »Commissioners«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs på den anden side vedrørende skattepligtiges adgang til retsmidler på området for tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld med hensyn til skatter, der er fundet uforenelige med etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser.

Retsforskrifter

3 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandtes der efter engelsk ret to retsmidler i »common law« på området for tilbagebetaling af selskabsskat opkrævet i strid med EU-retten.

4 Det første retsmiddel, som blev anerkendt af House of Lords ved dom af 20. juli 1992, Woolwich Equitable Building Society mod Inland Revenue Commissioners ((1993) AC 70, herefter »Woolwich-retsmidlet«), udgør søgsmål med påstand om tilbagebetaling af skat, der er opkrævet uretmæssigt.

5 Ifølge section 5 i Limitation Act 1980 (lov om forældelse) er forældelsesfristen for sådanne søgsmål seks år regnet fra tidspunktet for søgsmålsgrundens opståen.

6 Det andet retsmiddel, som blev anerkendt i House of Lords' dom af 29. oktober 1998, Kleinwort Benson mod Lincoln City Council ((1999) 2 AC 349, herefter »Kleinwort Benson-retsmidlet«), gør det muligt at få tilbagebetalt beløb, der er betalt som følge af en retsvildfarelse.

7 I medfør af section 32 (1)(c) i Limitation Act 1980 er forældelsesfristen for denne type søgsmål seks år regnet fra det tidspunkt, hvor sagsøgeren fik kendskab til retsvildfarelsen eller med rimelighed burde have fået kendskab hertil.

8 Fra slutningen af 1990'erne er visse bestemmelser i lovgivningen vedrørende beskatning af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, blevet anfægtet med hensyn til deres forenelighed med etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser.

9 Domstolen blev således forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse i den sag, der gav anledning til dom af 8. marts 2001, Metallgesellschaft m.fl. (forenede sager C-397/98 og C-410/98, Sml. I, s. 1727). I denne dom fastslog Domstolen, at visse aspekter af ordningen for forskudsbetaling af selskabsskat (»advance corporation tax«, herefter »ACT-skat«), som blev anvendt i Det Forenede Kongerige fra 1973 til 1999, var uforenelige med de nævnte friheder.

10 Det var inden for rammerne af efterfølgende sager i forbindelse med disse skattebestemmelser, at High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, i dom af 18. juli 2003, Deutsche Morgan Grenfell mod Inland Revenue Commissioners ((2003) 4 All ER 645), for første gang fastslog, at

Kleinwort Benson-retsmidlet kunne påberåbes med henblik på at opnå tilbagebetaling af skat, der var erlagt som følge af en retsvildfarelse. Der havde indtil nævnte dato ikke været adgang til et sådant retsmiddel over for skattemyndighederne.

11 Denne ret fastslog således, at den forældelsesfrist, der fandt anvendelse på nævnte retsmiddel, var den forældelsesfrist, der var fastsat i section 32 (1)(c) i Limitation Act 1980, dvs. seks år regnet fra det tidspunkt, hvor sagsøgeren fik kendskab til retsvildfarelsen eller med rimelighed burde have fået kendskab hertil.

12 Den 8. september 2003 fremlagde Det Forenede Kongeriges regering et lovforslag vedrørende søgsmål med påstand om tilbagebetaling af skat, når betalingerne var blevet foretaget som følge af en retsvildfarelse. Dette forslag udmøntedes i section 320 i Finance Act 2004, som blev vedtaget den 24. juni 2004 (finansloven af 2004, herefter »section 320«).

13 Nævnte section 320 bestemmer:

»Section 32 (1)(c) i Limitation Act 1980 […] (forlænget søgsmålsfrist i tilfælde af vildfarelse) gælder ikke for retsvildfarelser vedrørende skattespørgsmål, der hører under og forvaltes af Commissioners […]

Denne bestemmelse gælder for søgsmål, der anlægges fra og med den 8. september 2003.«

14 Ved dom af 4. februar 2005 ophævede Court of Appeal (England & Wales) dommen afsagt af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, i sagen Deutsche Morgan Grenfell mod Inland Revenue Commissioners. Denne dom blev derefter ophævet af House of Lords den 25. oktober 2006. House of Lords stadfæstede High Courts dom og bekræftede, at skattepligtige kunne tilbagesøge skat, der var erlagt i urigtig formening om skyld, ved hjælp af såvel Woolwich-retsmidlet på grundlag af opkrævning af skat pålagt i urigtig formening om skyld med en forældelsesfrist på seks år fra det tidspunkt, hvor skatten blev betalt, som Kleinwort Benson-retsmidlet på grundlag af en retsvildfarelse og med en forældelsesfrist på seks år fra det tidspunkt, hvor sagsøgeren fik kendskab til retsvildfarelsen eller med rimelighed burde have fået kendskab hertil.

15 Som følge af House of Lords' dom af 25. oktober 2006 anmodede Det Forenede Kongeriges regering Domstolen om at genåbne den sag, der gav anledning til dom af 12. december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (sag C-446/04, Sml. I, s. 11753), med henblik på at opnå en tidsmæssig begrænsning af denne dom. Den 6. december 2006 afviste Domstolen denne anmodning.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Anmodningen om præjudiciel afgørelse er forelagt i forbindelse med et gruppesøgsmål anlagt af Test Claimants ved Det Forenede Kongeriges domstole. Anmodningen er forelagt i forlængelse af to foregående anmodninger, der har givet anledning til dommen af 12. december 2006 i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation og dom af 13. november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (sag C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707), vedrørende den eventuelle uforenelighed af den skattemæssige behandling af udbytte, som udbetales til moderselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, af datterselskaber, der ikke er hjemmehørende i denne medlemsstat, med de grundlæggende friheder i EUF-traktaten, bl.a. etableringsfriheden som fastsat i artikel 49 TEUF og de frie kapitalbevægelser som fastsat i artikel 63 TEUF.

17 De sager, som Supreme Court of the United Kingdom har valgt som prøvesager med henblik på nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse, vedrører krav om tilbagesøgning af ACT-skat, der er erlagt i urigtig formening om skyld, rejst af medlemmer af Aegis-koncernen (herefter »Aegis«). De omhandler krav om tilbagesøgning af betalinger, der er foretaget mere end seks år før, Aegis anlagde sagen.

18 Som følge af dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl. og dommen afsagt af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, i sagen Deutsche Morgan Grenfell mod Inland Revenue Commissioners rejste Aegis den 8. september 2003 under anvendelse af Kleinwort Benson-retsmidlet tilbagebetalingskrav med henblik på tilbagesøgning af ACT-skat erlagt i urigtig formening om skyld fra 1973 til 1999.

19 I medfør af section 32 (1)(c) i Limitation Act 1980 begyndte den forældelsesfrist, der finder anvendelse på et sådant søgsmål, at løbe fra det tidspunkt, hvor sagsøgeren fik kendskab til den retsvildfarelse, der lå til grund for betalingen af skatten, i det foreliggende tilfælde afsigelsen af dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., dvs. den 8. marts 2001.

20 Section 320 har medført, at den forlængede søgsmålsfrist i section 32 (1)(c) i Limitation Act 1980 ikke finder anvendelse på søgsmål med krav om tilbagesøgning af beløb betalt i tilfælde af en retsvildfarelse, såfremt søgsmålet omhandler skattespørgsmål, der hører under Commissioners' kompetence. Denne bestemmelse, der blev vedtaget den 24. juni 2004, trådte i kraft med tilbagevirkende kraft fra den 8. september 2003, som var den dag, hvor forslaget til vedtagelse af bestemmelsen blev bekendtgjort, samt den dag, hvor Aegis anlagde sag.

21 I sin appel for den forelæggende ret har Aegis i det væsentlige gjort gældende, at det følger af dom af 11. juli 2002, Marks & Spencer (sag C-62/00, Sml. I, s. 6325), at section 320 er i strid med effektivitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som er fastsat i EU-retten.

22 Ifølge Aegis består tilsidesættelsen af disse principper i den omstændighed, at en udelukkelse uden varsel og med tilbagevirkende kraft af anvendelsen af forældelsesfristen i medfør af Kleinwort Benson-retsmidlet på søgsmål, der er baseret på en retsvildfarelse i forbindelse med et skattespørgsmål, der hører under Commissioners' kompetence, har frataget Aegis muligheden for at anlægge en sag, som ellers ville have været anlagt rettidigt, hvilket gør det uforholdsmæssigt vanskeligt eller endog umuligt for Aegis at udøve sine rettigheder i henhold til EU-retten.

23 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs har i det væsentlige gjort gældende, at EU-retten blot kræver, at der findes et effektivt retsmiddel, der gør det muligt at gøre rettigheder i henhold til EU-retten gældende. Dette krav er opfyldt i medfør af Woolwich-retsmidlet. Når der fortsat er adgang til et sådant retsmiddel, er det uden betydning, at section 320 afskaffede den forlængede forældelsesfrist for et subsidiært nationalt retsmiddel for at bringe det i overensstemmelse med forældelsesfristen for Woolwich-retsmidlet.

24 Da Supreme Court of the United Kingdom er i tvivl om, hvorvidt section 320 er forenelig med EU-retten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Når en skattepligtig person efter lovgivningen i en medlemsstat kan vælge mellem to alternative søgsmålsgrunde med henblik på at kræve tilbagebetaling af skatter, der er opkrævet i strid med artikel 49 TEUF og 63 TEUF, og en af disse søgsmålsgrunde er omfattet af en længere forældelsesfrist, er det da foreneligt med effektivitets- og retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, at denne medlemsstat uden varsel vedtager en lovgivning, som forkorter den længere forældelsesfrist med tilbagevirkende kraft til den dato, hvor den foreslåede nye lovgivning blev bekendtgjort offentligt?

2) Har det betydning for svaret på det første spørgsmål, at muligheden for efter national ret at påberåbe sig den søgsmålsgrund, der er omfattet af den længere forældelsesfrist, på det tidspunkt, hvor den skattepligtige indgav sit krav med støtte i denne søgsmålsgrund, kun var blevet anerkendt i) for nylig og ii) af en lavere ret og først senere blev endeligt bekræftet af den højeste domstolsmyndighed?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

25 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om effektivitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i en situation, hvor de skattepligtige ifølge national ret kan vælge mellem to mulige retsmidler med henblik på tilbagebetaling af skat, der er opkrævet i strid med EU-retten, og det ene af disse har en længere forældelsesfrist, er til hinder for en national lovgivning, som uden varsel og med tilbagevirkende kraft forkorter denne forældelsesfrist.

26 I denne forbindelse er Det Forenede Kongeriges regering af den opfattelse, at EU-retten ikke kræver, at alternative retsmidler i henhold til national ret på området for tilbagebetaling af for meget opkrævet skat isoleret set opfylder effektivitetsprincippet. Navnlig finder de principper, der følger af Marks & Spencer-dommen, ikke anvendelse på hovedsagen. En udelukkelse af at anvende Kleinwort Benson-retsmidlets forældelsesfrist på søgsmål baseret på en retsvildfarelse i forbindelse med et skattespørgsmål berører på ingen måde den forældelsesfrist, der finder anvendelse for Woolwich-retsmidlet, som i sig selv opfylder effektivitetsprincippet, og som Aegis har haft en uforstyrret ret til at anvende med henblik på tilbagebetaling af skat, der er opkrævet i strid med EU-retten.

27 Det Forenede Kongeriges regering har hertil anført, at muligheden for at rejse krav om tilbagebetaling af skat, der er opkrævet på grundlag af en retsvildfarelse, først forelå med sikkerhed efter House of Lords' dom af 25. oktober 2006, dvs. efter Aegis havde anlagt sag. I en sådan situation ville en almindeligt oplyst person ikke have vurderet, at for meget opkrævet skat ville kunne kræves tilbagebetalt på grundlag af den forlængede forældelsesfrist, der finder anvendelse i medfør af Kleinwort Benson-retsmidlet. Retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er derfor ikke blevet tilsidesat.

28 Det er derimod Kommissionens opfattelse, at der er en høj grad af lighed mellem hovedsagen og den sag, der gav anledning til Marks & Spencer-dommen. Den finder, at selv om Woolwich-retsmidlet i sig selv udgør et effektivt retsmiddel, betyder dette ikke, at Kleinwort Benson-retsmidlet kan ophæves uden varsel og med tilbagevirkende kraft.

29 Selv om det på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen kunne diskuteres, om Kleinwort Benson-retsmidlet fandt anvendelse på skatteområdet, var det ifølge Kommissionen rimeligt, at den skattepligtige anså dette retsmiddels rækkevidde i tilfælde af retsvildfarelser for at være generel og dermed også gældende på skatteområdet. Section 320 er derfor i strid med såvel effektivitetsprincippet som retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Med henblik på overholdelsen af disse principper skulle der have været fastsat en rimelig frist mellem bekendtgørelsen af forslaget til vedtagelse af section 320 og bestemmelsens ikrafttræden, således at eventuelle sagsøgere kunne have gjort deres rettigheder gældende.

Om effektivitetsprincippet

30 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at retten til at få tilbagebetalt skat, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-retten, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som skattepligtige er tillagt ved EU-rettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse. En medlemsstat er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale skat, som er opkrævet i strid med EU-retten (jf. dom af 19.7.2012, sag C-591/10, Littlewoods Retail m.fl., ECLI:EU:C:2012:478, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

31 Hvis der ikke findes EU-retlige bestemmelser på området for tilbagesøgning af nationale skatter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden, i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi, at udpege de kompetente domstole og fastsætte de processuelle regler for søgsmål til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for de skattepligtige. Medlemsstaterne har imidlertid en forpligtelse til i hvert enkelt tilfælde at sikre, at disse rettigheder effektivt beskyttes (jf. dom af 27.6.2013, sag C-93/12, Agrokonsulting-04, ECLI:EU:C:2013:432, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

32 Processuelle regler for søgsmål til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for skattepligtige, må således ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. dom af 18.3.2010, forenede sager C-317/08 - C-320/08, Alassini m.fl., Sml. I, s. 2213, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis, og Agrokonsulting-04-dommen, præmis 36).

33 For så vidt angår sidstnævnte princip har Domstolen anerkendt det som foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den skattepligtige og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan således ikke antages at gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt i praksis at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten. Forældelsesfrister skal imidlertid af hensyn til deres formål, som er at tjene retssikkerheden, fastsættes forud (Marks & Spencer-dommen, præmis 35 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

34 På området for tilbagesøgning af nationale skatter, der er opkrævet med urette, har Domstolen allerede fastslået, at en national, præklusiv frist på tre år, som løber fra det tidspunkt, hvor den anfægtede betaling foretages, forekommer rimelig (jf. dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 19, og af 24.9.2002, sag C-255/00, Grundig Italiana, Sml. I, s. 8003, præmis 34). En forældelsesfrist på seks år som den, der finder anvendelse i medfør af Woolwich-retsmidlet, som løber fra det tidspunkt, hvor skatten blev betalt i urigtig formening om skyld, forekommer således i sig selv rimelig.

35 Effektivitetsprincippet udelukker heller ikke fuldstændigt, at en ny og kortere søgsmålsfrist – og givet fald også en frist, der er mere restriktiv for de skattepligtige end den frist, der tidligere fandt anvendelse – anvendes med tilbagevirkende kraft, i det omfang en sådan anvendelse vedrører søgsmål om tilbagebetaling af nationale skatter, der er i strid med EU-retten, og søgsmålet endnu ikke er indledt på det tidspunkt, hvor den nye frist træder i kraft, men vedrører beløb, der er betalt, da den gamle frist var gældende (Grundig Italiana-dommen, præmis 35).

36 Da de nærmere forskrifter vedrørende tilbagebetaling af nationale skatter, der er opkrævet med urette, henhører under national ret, henhører spørgsmålet om muligheden for en anvendelse med tilbagevirkende kraft af sådanne forskrifter ligeledes under national ret, forudsat en sådan anvendelse med tilbagevirkende kraft ikke tilsidesætter effektivitetsprincippet (Grundig Italiana-dommen, præmis 36).

37 Selv om effektivitetsprincippet ikke er til hinder for, at en national lovgivning forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb, der er betalt i strid med EU-retten, er det imidlertid på betingelse af, at den nye frist, der er fastsat, er rimelig, men også at den nye lovgivning indeholder en overgangsordning, hvorunder borgerne har en tilstrækkelig lang frist efter vedtagelsen af lovgivningen til at fremsætte de krav om tilbagebetaling, som de havde ret til at fremsætte efter den tidligere lovgivning, således som Domstolen har fastslået i præmis 38 i Marks & Spencer-dommen. En sådan overgangsordning er nødvendig, idet det forhold, at en forældelsesfrist, der er kortere end den tidligere gældende, med øjeblikkelig virkning finder anvendelse på disse krav, ville medføre, at visse borgere med tilbagevirkende kraft ville blive frataget deres ret til tilbagebetaling eller havde en for kort frist til at gøre denne ret gældende.

38 Heraf følger, at effektivitetsprincippet er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft og uden at indføre en overgangsordning forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb betalt i strid med EU-retten (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 47).

39 Den omstændighed, at den skattepligtige i den sag, der gav anledning til Marks & Spencer-dommen, kun havde adgang til et enkelt retsmiddel, mens den skattepligtige i hovedsagen har adgang til to retsmidler, kan under omstændigheder som dem, der er indbragt for den forelæggende ret, ikke føre til et andet resultat.

40 I det foreliggende tilfælde skal der foretages en undersøgelse af de rettigheder, som de skattepligtige i henhold til national ret var tillagt inden vedtagelsen af den omhandlede lovændring, samt af de konsekvenser, som en sådan ændring har for udøvelsen af den ret til tilbagebetaling, som de skattepligtige er tillagt ved EU-retten.

41 Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at de skattepligtige frem til vedtagelsen af section 320 under anvendelse af Kleinwort Benson-retsmidlet havde mulighed for at anlægge sag baseret på en retsvildfarelse med henblik på at fremsætte krav om tilbagesøgning af skat erlagt i urigtig formening om skyld i en periode på seks år regnet fra det tidspunkt, hvor sagsøgeren fik kendskab til den vildfarelse, der lå til grund for betalingen af nævnte skat. Vedtagelsen af nævnte bestemmelse har medført, at denne mulighed er blevet dem frataget med tilbagevirkende kraft og uden overgangsordning, idet bestemmelsen fastsætter, at den forlængede forældelsesfrist for søgsmål vedrørende retsvildfarelser ikke finder anvendelse for så vidt angår retsvildfarelser i forbindelse med skattespørgsmål, der hører under Commissioners' kompetence. De skattepligtiges krav om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld kan dermed kun omfatte perioden fra 1997 til 1999.

42 Selv om effektivitetsprincippet ikke er til hinder for, at en national lovgivning forkorter fristen for, hvor længe der kan rejses krav om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, og en forældelsesfrist på seks år, som løber fra det tidspunkt, hvor skatten blev erlagt i urigtig formening om skyld, i sig selv forekommer rimelig, således som det fremgår af denne doms præmis 34, skal den nye lovgivning imidlertid også indføre en overgangsordning, som giver de skattepligtige en tilstrækkelig frist efter vedtagelsen af loven til at kunne rejse de krav, som de havde ret til at rejse under den tidligere lovgivning, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 37.

43 En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der bevirker, at den periode, hvor der kan anlægges sag med henblik på tilbagesøgning af skat erlagt i urigtig formening om skyld, forkortes fra seks år regnet fra det tidspunkt, hvor sagsøgeren fik kendskab til den vildfarelse, der lå til grund for betalingen af skat i urigtig formening om skyld, til seks år regnet fra det tidspunkt, hvor skatten blev betalt, idet det herved fastsættes, at denne virkning indtræder straks for så vidt angår såvel alle sager, der er anlagt efter tidspunktet for vedtagelsen af denne lovgivning, som sager, der er anlagt mellem sidstnævnte tidspunkt og et tidligere tidspunkt, som i det foreliggende tilfælde svarer til tidspunktet

for bekendtgørelsen af forslaget til vedtagelse af lovgivningen, som udgør ikrafttrædelsesdatoen for nævnte lovgivning, opfylder ikke kravet om en overgangsordning. En sådan lovgivning gør det i praksis umuligt at udøve en ret til tilbagebetaling af skat erlagt i urigtig formening om skyld, som de skattepligtige tidligere var tillagt. Heraf følger, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er uforenelig med effektivitetsprincippet.

Om retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

44 Det bemærkes, at retssikkerhedsprincippet og det hermed sammenhængende princip om beskyttelse af den berettigede forventning ifølge fast retspraksis kræver, at retsregler, som har bebyrdende retsvirkninger for borgerne, skal være klare og præcise, og deres anvendelse skal være forudsigelig for borgerne (jf. bl.a. dom af 7.6.2005, sag C-17/03, VEMW m.fl., Sml. I, s. 4983, præmis 80). Som det er anført i denne doms præmis 33, skal en forældelsesfrist fastsættes forud for at opfylde sit formål om retssikkerhed.

45 Domstolen har ligeledes fastslået, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning med tilbagevirkende kraft fratager en skattepligtig en ret, som den pågældende før ændringen havde, til at kræve tilbagebetaling af skat, der var opkrævet i strid med EU-retten (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 46).

46 Som det fremgår af denne doms præmis 41, havde de skattepligtige i det foreliggende tilfælde inden vedtagelsen af section 320 ret til at anvende Kleinwort Benson-retsmidlet ved de nationale domstole med henblik på krav om tilbagesøgning af skat erlagt i urigtig formening om skyld og kunne forvente, at spørgsmålet om, hvorvidt deres krav var begrundet eller ej, blev behandlet af disse domstole.

47 Vedtagelsen af section 320 har dog medført, at de skattepligtige er blevet frataget denne ret med tilbagevirkende kraft og uden en overgangsordning. Denne lovgivning har således indført en ændring, som har haft en negativ indflydelse på deres situation, uden at de har kunnet forberede sig herpå.

48 Heraf følger, at en sådan lovændring krænker retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

49 Henset til de ovenstående betragtninger, skal det forelagte spørgsmål besvares med, at i en situation, hvor de skattepligtige ifølge national ret kan vælge mellem to mulige retsmidler med henblik på tilbagebetaling af skat, der er opkrævet i strid med EU-retten, og det ene af disse har en længere forældelsesfrist, er effektivitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning til hinder for en national lovgivning, som uden varsel og med tilbagevirkende kraft forkorter denne forældelsesfrist.

Det andet præjudicielle spørgsmål

50 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at muligheden for at anvende det retsmiddel, der har en længere forældelsesfrist, på det tidspunkt, hvor den skattepligtige anlagde sag, først for nylig var blevet anerkendt af en lavere ret og først senere blev endeligt bekræftet af den højeste domstolsmyndighed, har betydning for svaret på det første spørgsmål.

51 Det bemærkes, at sådanne omstændigheder er uden relevans. Som den forelæggende ret har anført, er det afgørende, om de skattepligtige på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen i henhold til national ret havde adgang til at anlægge søgsmål om tilbagesøgning af skat erlagt i urigtig formening om skyld under anvendelse af et sådant retsmiddel.

52 Det andet spørgsmål skal følgelig besvares med, at den omstændighed, at muligheden for at anvende det retsmiddel, der har en længere forældelsesfrist, på det tidspunkt, hvor den skattepligtige anlagde sag, først for nylig var blevet anerkendt af en lavere ret og først senere blev endeligt bekræftet af den højeste domstolsmyndighed, ikke har betydning for svaret på det første spørgsmål.

Sagens omkostninger

53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **I en situation, hvor de skattepligtige ifølge national ret kan vælge mellem to mulige retsmidler med henblik på tilbagebetaling af skat, der er opkrævet i strid med EU-retten, og det ene af disse har en længere forældelsesfrist, er effektivitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning til hinder for en national lovgivning, som uden varsel og med tilbagevirkende kraft forkorter denne forældelsesfrist.**

2) **Den omstændighed, at muligheden for at anvende det retsmiddel, der har en længere forældelsesfrist, på det tidspunkt, hvor den skattepligtige anlagde sag, først for nylig var blevet anerkendt af en lavere ret og først senere blev endeligt bekræftet af den højeste domstolsmyndighed, har ikke betydning for svaret på det første spørgsmål.**

Underskrifter