ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

10 april 2008 *

In zaak C-309/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het House of Lords (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 12 juli 2006, ingekomen bij het Hof op 17 juli 2006, in de procedure

Marks & Spencer plc

tegen

Commissioners of Customs and Excise,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, U. Lõhmus, J. Klučka, P. Lindh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: J. Swedenborg, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 oktober 2007,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 december 2007,

gelet op de opmerkingen van:

— Marks & Spencer plc, vertegenwoordigd door D. Milne, QC, A. Hitchmough, barrister, D. Waelbroeck, advocaat, en D. Slater, solicitor,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door Z. Bryanston-Cross als gemachtigde, bijgestaan door K. Lasok, QC, en P. Mantle, barrister,

— Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door G. Clohessy, SC, en N. O'Hanlon, BL,

— de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door E. Simeonidou als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), in de oorspronkelijke versie ervan, alsmede van datzelfde artikel 28, lid 2, sub a, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 (PB L 316, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Marks & Spencer plc (hierna: „Marks & Spencer") en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners") over de afwijzing door laatstgenoemden van een door Marks & Spencer ingediend verzoek tot teruggaaf van ten onrechte voldane belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Rechtskader

Communautaire regeling

3 Artikel 12, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de btw in beginsel verschuldigd is tegen „het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt".

4 Artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn luidde in zijn oorspronkelijke versie als volgt:

„De op 31 december 1975 bestaande lagere tarieven en vrijstellingen met teruggaaf van voorbelasting, die voldoen aan de criteria welke worden genoemd in het laatste streepje van artikel 17 van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 kunnen worden gehandhaafd tot een door de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen vast te stellen datum, welke echter niet later mag liggen dan die van de afschaffing van het belasten bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de lidstaten. De lidstaten treffen de nodige voorzieningen om te verzekeren dat de belastingplichtigen de gegevens verstrekken die nodig zijn voor de vaststelling van de eigen middelen die betrekking hebben op deze handelingen.

Om de vijf jaar beziet de Raad op grond van een verslag van de Commissie de hierboven bedoelde verlaagde tarieven en vrijstellingen opnieuw en stelt hij, in voorkomend geval, op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen de nodige maatregelen vast om deze geleidelijk af te schaffen."

5 Na wijziging bij richtlijn 92/77 bepaalt dit artikel 28, lid 2, sub a:

„[…]

a) De op 1 januari 1991 bestaande vrijstellingen met teruggaaf van voorbelasting en verlaagde tarieven die onder het in artikel 12, lid 3, gestelde minimum voor de

verlaagde tarieven liggen, die in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht en die voldoen aan de voorwaarden in het laatste streepje van artikel 17 van de Tweede richtlijn van 11 april 1967, kunnen worden gehandhaafd.

De lidstaten treffen de nodige voorzieningen om de vaststelling van de eigen middelen die betrekking hebben op deze handelingen te verzekeren.

[…]"

Nationale regeling

6 De wet van 1994 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Value Added Tax Act 1994; hierna: „VAT Act 1994") bevat het algemene beginsel dat in het Verenigd Koninkrijk op de levering van levensmiddelen btw wordt geheven tegen het nultarief. Section 30 VAT Act 1994, met als titel „Belastingheffing tegen het nultarief", verwijst naar Schedule 8 bij deze wet, met dezelfde titel, die in deel II, onder de rubriek „Groep 1 — Levensmiddelen", „Producten waarvoor een uitzondering geldt", punt 2, preciseert dat van de belastingheffing tegen het nultarief wordt afgeweken voor snoepgoed, behalve voor gebak en koekjes, waarvoor een nultarief geldt, met uitzondering van koekjes die volledig of gedeeltelijk met chocolade zijn genappeerd, waarvoor het normale tarief geldt.

7 Section 80 VAT Act 1994 bepaalde ten tijde van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastbare tijdperk:

„(1) Wanneer een belastingplichtige (vóór of na de inwerkingtreding van deze wet) aan de Commissioners onverschuldigd een bedrag aan btw heeft betaald, zijn zij gehouden tot teruggaaf van dit bedrag aan de belastingplichtige.

(2) De Commissioners zijn slechts gehouden tot teruggaaf van het krachtens deze Section verschuldigde bedrag wanneer daartoe een verzoek is gedaan.

(3) Tegen een krachtens deze Section ingediend verzoek kan als verweer worden aangevoerd dat terugbetaling van het bedrag zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de verzoeker.

[…]”

8 Section 80 VAT Act 1994 werd gewijzigd bij Section 3 van de tweede financieringswet van 2005 [Finance (No 2) Act 2005], dat deze Section 80 substantieel heeft gewijzigd wat de uitzondering van de ongerechtvaardigde verrijking betreft. In voormeld lid 3 wordt met name de term „repayment” (terugbetaling) vervangen door „crediting” (creditering).

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Sinds de invoering van de btw in het Verenigd Koninkrijk in 1973 hebben de Commissioners, die voor de inning van deze belasting verantwoordelijk zijn, de door Marks & Spencers verkochte met chocolade genappeerde „teacakes" beschouwd als koekjes en niet als gebak en daarover dus btw geheven tegen het normale btw-tarief en niet tegen het nultarief. In de periode van april 1973 tot oktober 1994 heeft Marks & Spencer aldus ten onrechte btw betaald.

10 Bij brief van 30 september 1994 hebben de Commissioners hun vergissing erkend en de „teacakes" uiteindelijk beschouwd als gebak, waarvoor het nultarief geldt. Voor deze vergissing heeft Marks & Spencer op 8 februari 1995 een verzoek tot teruggaaf van 3,5 miljoen GBP ingediend. Dit verzoek werd door de Commissioners in beginsel toegewezen, zij het voor slechts 10 % van het bedrag (350 000 GBP), op grond dat deze winkelketen 90 % van de betaalde btw op zijn klanten had afgewenteld. Bijgevolg hebben de Commissioners de uitzondering van de ongerechtvaardigde verrijking van Section 80(3) VAT Act 1994 tegengeworpen aan Marks & Spencer. Bovendien hebben zij (nieuwe en retroactieve) verjaringsregels toegepast, volgens welke zij niet gehouden waren tot teruggaaf van een bedrag dat meer dan drie jaar vóór de indiening van het verzoek tot teruggaaf aan hen was betaald. Uiteindelijk werd op 4 april 1997 een bedrag van 88 440 GBP aan Marks & Spencer terugbetaald.

11 Nadat haar administratief beroep was verworpen, heeft Marks & Spencer beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal, dat bij vonnis van 22 april 1998 de Commissioners in het gelijk heeft gesteld. Marks & Spencer heeft haar beroep voortgezet bij de High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division (Crown Office), dat bij beslissing van 21 december 1998 haar vordering wederom heeft afgewezen. Tegen deze beslissing heeft zij hoger beroep ingesteld bij de Court of Appeal of England and Wales (Civil Division), dat de door Marks & Spencer ingediende vordering tot teruggaaf van de btw over de „teacakes" opnieuw heeft

afgewezen. Voor een ander aspect van het geding (namelijk de belasting over door Marks & Spencer verkochte geschenkbonnen) heeft deze rechterlijke instantie bij beslissing van 14 december 1999 evenwel het Hof een prejudiciële vraag gesteld over de verenigbaarheid van de retroactieve verjaring van drie jaar (zie punt 10 van onderhavig arrest) met het doeltreffendheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. Met deze vraag wenste zij te vernemen of een particulier rechtstreeks rechten kan ontlenen aan een richtlijn na correcte uitvoering ervan in het nationale recht indien de lidstaat de draagwijdte van deze richtlijn schendt.

12 Bij arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325), heeft het Hof voor recht verklaard dat het doeltreffendheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als die van het Verenigd Koninkrijk in die zaak.

13 Gelet op de overwegingen van het Hof betreffende de onverenigbaarheid met voornoemde beginselen van gemeenschapsrecht van de wettelijke regeling waarbij met terugwerkende kracht een verjaringstermijn wordt ingevoerd, hebben de Commissioners met het oog op een gelijke behandeling van alle krachtens Section 80 VAT Act 1994 ingestelde vorderingen de vordering van Marks & Spencer in verband met de niet-tegenwerpbaarheid van de verjaring proprio motu toegewezen en de gevorderde bedragen dus terugbetaald binnen de grens van 10 %, waarboven volgens hen sprake is van ongerechtvaardigde verrijking.

14 Voor de Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) heeft Marks & Spencer, door zich rechtstreeks te baseren op het gemeenschapsrecht, haar standpunt gehandhaafd in verband met de bedragen die een ongerechtvaardigde verrijking zouden vormen. Bij beslissing van 21 oktober 2003 heeft deze rechterlijke instantie de vordering van Marks & Spencer afgewezen, waarop laatstgenoemde het House of Lords heeft geadieerd.

15 Het House of Lords heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Wanneer een lidstaat in het kader van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde [richtlijn] (zowel vóór als na de wijziging van 1992 bij richtlijn 92/77) in zijn nationale btw-wetgeving een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting voor bepaalde gespecificeerde leveringen heeft gehandhaafd, heeft een handelaar die dergelijke leveringen verricht, dan naar gemeenschapsrecht een direct afdwingbaar recht op een nultarief?

2) Indien de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord: wanneer een lidstaat in het kader van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde [richtlijn] (zowel vóór als na de wijziging van 1992 bij richtlijn 92/77) in zijn nationale btw-wetgeving een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting voor bepaalde gespecificeerde leveringen heeft gehandhaafd, maar zijn nationale wetgeving onjuist heeft uitgelegd met het gevolg dat bepaalde leveringen die in aanmerking kwamen voor vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting naar zijn nationaal recht tegen het normale tarief zijn belast, zijn de algemene beginselen van gemeenschapsrecht, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, dan van toepassing zodat een handelaar die dergelijke leveringen heeft verricht, recht heeft op terugbetaling van de ten onrechte ter zake in rekening gebrachte bedragen?

3) Indien de eerste en de tweede vraag bevestigend moeten worden beantwoord: zijn de gemeenschapsrechtelijke beginselen van gelijke behandeling en fiscale

neutraliteit dan in beginsel van toepassing, met het gevolg dat zij zouden worden geschonden indien de betrokken handelaar niet het volledige ten onrechte in rekening gebrachte bedrag op de door hem verrichte leveringen werd terugbetaald in omstandigheden waarin:

— de handelaar ongerechtvaardigd zou worden verrijkt ingeval hem het volledige bedrag werd terugbetaald;

— naar nationaal recht de te veel betaalde belasting niet kan worden terugbetaald voor zover de terugbetaling zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van de handelaar, maar

— het nationale recht geen bepaling als die [onder het vorige streepje] bevat in het geval van vorderingen van ‚repayment traders'? (Een ‚repayment trader' is een belastingplichtige die in een bepaalde boekhoudperiode geen btw aan de bevoegde nationale instanties betaalt, maar van hen een betaling ontvangt omdat in die periode het btw-bedrag dat hij mocht aftrekken, het btw-bedrag over de door hem verrichte leveringen overschrijdt.)

4) Maakt het voor het antwoord op de derde vraag verschil of er al dan niet bewijs is dat het verschil in behandeling tussen handelaars die verzoeken om terugbetaling van de te veel betaalde belasting in een later stadium, en handelaars die (als gevolg van te veel aangegeven belasting in een later stadium) extra bedragen door aftrek van voorbelasting terugvorderen, voor eerstgenoemden al dan niet een financieel verlies of nadeel heeft veroorzaakt, en zo ja, in hoeverre?

5) Indien in de in de derde vraag beschreven situatie de gemeenschapsrechtelijke beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit van toepassing zijn en anders zouden worden geschonden, moet of mag een rechter naar gemeenschapsrecht het verschil in behandeling opheffen door een vordering van een handelaar tot teruggaaf van te veel betaalde belasting toe te wijzen, met ongerechtvaardigde verrijking als gevolg, of moet dan wel mag een rechter een andere vorm van verhaal toestaan (en, zo ja, welke)?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag: het bestaan van een aan het gemeenschapsrecht ontleend recht op toepassing van het nultarief op een bepaalde handeling

Bij het Hof ingediende opmerkingen

16 Marks & Spencer is van mening dat er krachtens artikel 12, lid 1, van de Zesde richtlijn een recht bestaat op toepassing van het nultarief op een bepaalde handeling en dat de draagwijdte van dit recht duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk is, zoals de draagwijdte van het gelijkheidsbeginsel. De afwijking die voor het Verenigd Koninkrijk geldt krachtens zowel artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn in zijn oorspronkelijke versie als artikel 28, lid 2, sub a, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77, doet de situatie niet buiten de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, zoals deze bepaling zelf voorschrijft.

17 De regering van het Verenigd Koninkrijk en Ierland menen daarentegen dat een handelaar aan het gemeenschapsrecht geen rechtstreeks werkend recht op een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting kan ontlenen. Het recht op toepassing van het nultarief op een bepaalde handeling vloeit dus uitsluitend voort uit het nationale recht.

18 De Cypriotische regering preciseert dat de vergissing van de Commissioners slaat op de toepassing van nationale rechtsregels, ook al is de handhaving ervan bij de Zesde richtlijn toegestaan.

19 De Commissie, die geen direct antwoord op de volgens haar niet relevante prejudiciële vraag geeft, benadrukt dat de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk de nationale wettelijke regeling onjuist heeft uitgelegd, maar dat zij geen enkele door de Zesde richtlijn opgelegde verplichting niet is nagekomen.

Antwoord van het Hof

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een handelaar aan het gemeenschapsrecht rechtstreeks het recht op toepassing van het nultarief kan ontlenen wanneer dat tarief in de nationale rechtsregels is vastgelegd.

21 In de eerste plaats zij erop gewezen dat deze vraag rechtstreeks verband houdt met de aan de verwijzende rechter voorgelegde feiten en dus objectief noodzakelijk is voor de beslechting van het hoofdgeding (zie in die zin arresten van 17 mei 1994, Corsica Ferries, C-18/93, Jurispr. blz. I-1783, punt 14, en 22 november 2005, Mangold, C-144/04, Jurispr. blz. I-9981, punt 34). Het bezwaar van de Commissie dat de eerste vraag niet relevant is, moet dus van de hand worden gewezen, daar het Hof bevoegd is om deze vraag te beantwoorden.

22 In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat voor zover artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat vrijstellingen met teruggaaf van voorbelasting toe te passen, deze bepaling voorziet in een afwijking van de regels inzake het normale btw-tarief (arrest van 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Jurispr. blz. I-6269, punt 17). Dat deze vrijstellingen, of „heffingen tegen het nultarief", zijn toegestaan krachtens het gemeenschapsrecht, is dus een correcte opvatting.

23 De lidstaten zijn krachtens het gemeenschapsrecht echter niet verplicht om dergelijke vrijstellingen te handhaven. Zoals blijkt uit de bewoordingen van de oorspronkelijke versie van deze bepaling, „kunnen" de vrijstellingen die per 31 december 1975 bestonden, immers „worden gehandhaafd", hetgeen betekent dat uitsluitend de betrokken lidstaat beslist tot het al dan niet handhaven van deze of gene wettelijke regeling die met name voldoet aan de criteria van artikel 17, laatste streepje, van de — ingetrokken — Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303), volgens welke de vrijstellingen met teruggaaf van voorbelasting enkel mochten worden ingesteld om duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindverbruikers.

24 Artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn kan aldus worden gelijkgesteld met een „stand still"-clausule, ter voorkoming van moeilijke sociale situaties die kunnen voortvloeien uit de opheffing van voordelen die wel door de nationale wetgever zijn voorzien maar in de Zesde richtlijn niet zijn overgenomen (arrest Talacre Beach Caravan Sales, reeds aangehaald, punt 22). De Zesde richtlijn biedt dus gewoon een basis voor de facultatieve handhaving van de status quo ante. Bijgevolg kan Marks & Spencer aanspraak maken op de vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting krachtens een nationale wettelijke regeling die geen maatregel tot uitvoering van de Zesde richtlijn vormt (zie, mutatis mutandis, arrest van 13 juli 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 38), doch, zoals is toegestaan bij de Zesde richtlijn,

een voordeel in stand houdt gelet op de sociale doelstellingen die de wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk nastreeft, door de eindconsument niet te doen betalen voor btw op courante levensmiddelen.

25 Marks & Spencer kan zich niet met succes beroepen op artikel 12, lid 1, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling, die voorschrijft dat het toe te passen btw-tarief het tarief is dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt, is immers bedoeld om de nationale wetgever te verbieden, bij wijziging van het op een bepaald product toe te passen tarief, zoals wordt bevestigd in artikel 12, lid 2, van de Zesde richtlijn, op een bepaalde handeling een ander tarief toe te passen dan het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.

26 De ratio legis van deze bepaling bestaat er dus duidelijk in, de toepassing ratione temporis van een bepaald btw-tarief te regelen.

27 In het hoofdgeding is de situatie geheel anders: de Commissioners hebben een vergissing vastgesteld nu een bepaald product in aanmerking had moeten komen voor een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting. Het gaat dus niet om een tariefwijziging in de tijd, maar om de vraag of een product onder een krachtens artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn toegestane vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting valt.

28 Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat, wanneer een lidstaat in het kader van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn, zowel vóór als na de wijziging van deze bepaling bij richtlijn 92/77, in zijn nationale wettelijke regeling een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting voor bepaalde gespecificeerde leveringen

of dienstverrichtingen heeft gehandhaafd, een onderneming die dergelijke leveringen of diensten verricht, aan het gemeenschapsrecht geen rechtstreeks werkend recht ontleent op toepassing van de btw tegen het nultarief op deze leveringen of dienstverrichtingen.

Tweede vraag: het bestaan van een aan de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht ontleend recht op teruggaaf van ten onrechte betaalde btw

Bij het Hof ingediende opmerkingen

29 Marks & Spencer stelt, op grond van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, recht te hebben op teruggaaf van de ten onrechte geheven btw, want het btw-stelsel in zijn geheel blijft per definitie binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht, zelfs in het geval van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn, zowel in de oorspronkelijke versie ervan als in de versie zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77.

30 De regering van het Verenigd Koninkrijk, Ierland en de Cypriotische regering benadrukken dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bedragen niet werden geheven in strijd met enige gemeenschapsrechtelijke bepaling die rechtstreeks werking heeft of een recht verleent. Deze kwestie valt uitsluitend onder het nationale recht en er is dus geen reden om de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht toe te passen. Ierland voegt daaraan toe dat zo in casu een recht op teruggaaf zou ontstaan op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit, dit recht zou moeten toekomen aan de eindconsument, op wie de btw-last rust.

31 De Commissie herinnert eraan dat de bevoegde nationale autoriteiten zich bij de toepassing van de btw moeten houden aan de fundamentele beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, inzonderheid het neutraliteitsbeginsel. Zij zijn tot deze verplichting gehouden bij de teruggaaf van belastingoverschotten. De Commissie antwoordt evenwel niet direct op de tweede vraag.

Antwoord van het Hof

32 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een handelaar krachtens de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, inzonderheid het beginsel van fiscale neutraliteit, recht heeft op teruggaaf van de ten onrechte geheven btw wanneer het tarief dat had moeten worden toegepast, in de nationale rechtsregels is vastgelegd.

33 Allereerst wijzen de bewoordingen van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77, erop dat de nationale wettelijke regelingen die mogen worden gehandhaafd, „in overeenstemming [moeten] zijn met het gemeenschapsrecht" en moeten voldoen aan de criteria van artikel 17, laatste streepje, van richtlijn 67/228. Hoewel de zinsnede „in overeenstemming […] met het gemeenschapsrecht" pas in 1992 werd toegevoegd, geldt dit vereiste, dat inherent is aan de goede werking en de eenvormige uitlegging van het gemeenschappelijke btw-stelsel, voor het volledige tijdperk waarin in het hoofdgeding ten onrechte btw werd geheven. Zoals het Hof heeft geoordeeld, is het behoud van vrijstellingen of van verlaagde btw-tarieven onder het in de Zesde richtlijn voorziene minimumtarief slechts toelaatbaar mits het beginsel van fiscale neutraliteit, dat aan het gemeenschappelijke btw-stelsel

ten grondslag ligt, niet wordt geschonden (zie in die zin arresten van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 19, en 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, Jurispr. blz. I-3369, punt 21).

34 Bijgevolg zijn de beginselen inzake het gemeenschappelijke btw-stelsel, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, ook van toepassing in het geval van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn en kan een belastingplichtige zich in voorkomend geval daarop beroepen in zijn verweer tegen een nationale bepaling, of tegen de toepassing ervan, die deze beginselen schendt.

35 Wat inzonderheid het recht op teruggaaf betreft, is het vaste rechtspraak van het Hof dat het recht op teruggaaf van heffingen die een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen rechtstreeks ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen (zie met name in die zin arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 30 en aangehaalde rechtspraak). Dat beginsel geldt ook voor belastingen die zijn geheven in strijd met een nationale wettelijke regeling die is toegestaan krachtens artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn.

36 Op de tweede vraag dient dus te worden geantwoord dat, wanneer een lidstaat in het kader van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn, zowel vóór als na de wijziging van deze bepaling bij richtlijn 92/77, in zijn nationale wettelijke regeling een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting voor bepaalde gespecificeerde leveringen of dienstverrichtingen heeft gehandhaafd, maar zijn nationale wettelijke regeling onjuist heeft uitgelegd met als gevolg dat bepaalde leveringen of dienstverrichtingen die volgens de nationale wet in aanmerking hadden moeten komen voor de vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting, zijn belast tegen het normale tarief, een onderneming die dergelijke leveringen of diensten heeft verricht, op grond van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, recht heeft op teruggaaf van de bedragen die voor deze leveringen of dienstverrichtingen ten onrechte van hem zijn gevorderd.

Derde tot en met vijfde vraag: eventuele grenzen van het recht op teruggaaf op grond van het gelijkheidsbeginsel en van het beginsel van fiscale neutraliteit

Bij het Hof ingediende opmerkingen

37 Volgens Marks & Spencer vormt het feit dat de regel inzake ongerechtvaardigde verrijking wordt toegepast op de „payment traders" (belastingplichtigen voor wie in een bepaald boekhoudjaar de in een later stadium ontvangen belasting meer bedraagt dan de betaalde voorbelasting) en niet op de „repayment traders" (belastingplichtigen in het tegenovergestelde geval), een schending van het gelijkheidsbeginsel en van het beginsel van fiscale neutraliteit. Evenwel behoeft niet te worden bewezen dat de „payment trader" een financieel verlies of nadeel heeft geleden. Ten slotte moet elke lidstaat, met eerbiediging van het gemeenschapsrecht, dat zich niet verzet tegen de uitzondering van de ongerechtvaardigde verrijking doch evenmin deze uitzondering verplicht maakt, bepalen op welke wijze de in strijd met deze beginselen bevonden verschillen in behandeling moeten worden opgeheven.

38 De regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening dat op de derde tot en met de vijfde vraag ontkennend moet worden geantwoord.

39 Ierland en de Cypriotische regering, die menen dat de eerste en de tweede vraag ontkennend moeten worden beantwoord, achten het dus niet nodig om op de volgende vragen te antwoorden.

40 De Commissie wijst erop dat het gemeenschapsrecht toestaat dat terugbetaling wordt geweigerd met een beroep op de ongerechtvaardigde verrijking, op voorwaarde dat is aangetoond dat er werkelijk een ongerechtvaardigde verrijking bestaat. Bovendien moet deze weigering fiscaal neutraal zijn en mag zij niet leiden tot discriminatie tussen de handelaars.

Antwoord van het Hof

— Opmerkingen vooraf

41 Het gemeenschapsrecht verzet zich er niet tegen dat onder een nationaal rechtsstelsel de teruggaaf van ten onrechte geheven belastingen wordt geweigerd in omstandigheden waarin dit zou uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden (arresten van 24 maart 1988, Commissie/Italië, 104/86, Jurispr. blz. 1799, punt 6; 9 februari 1999, Dilexport, C-343/96, Jurispr. blz. I-579, punt 47, en 21 september 2000, Michaïlidis, C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145, punt 31). Het beginsel van het verbod van ongerechtvaardigde verrijking kan echter alleen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht worden toegepast wanneer beginselen zoals het gelijkheidsbeginsel worden geëerbiedigd.

42 Indien een heffing in strijd met het gemeenschapsrecht is toegepast, moeten de nationale autoriteiten bovendien, wanneer is vastgesteld dat slechts een gedeelte van de last van de heffing is afgewenteld, het niet-afgewentelde bedrag terugbetalen (arrest van 14 januari 1997, Comateb e.a., C-192/95–C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punten 27 en 28). Zelfs indien de heffing volledig in de berekende prijs is verdisconteerd, kan de belastingplichtige evenwel een financieel nadeel lijden als gevolg van een dalende verkoop (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Comateb e.a., punten 29 en 30, en Michaïlidis, punten 34 en 35).

43 Daarom kunnen het bestaan en de mate van de ongerechtvaardigde verrijking waartoe de terugbetaling van een volgens het gemeenschapsrecht ten onrechte geïnde heffing voor een belastingplichtige zou leiden, slechts worden vastgesteld na een economische analyse waarin rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden (zie met name arrest van 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punten 94-100).

44 Het staat dus aan de nationale rechter om na te gaan of de beoordeling van de Commissioners strookt met de in het vorige punt van het onderhavige arrest omschreven analyse.

— Derde vraag

45 Aan het Hof wordt, zakelijk weergegeven, gevraagd of de gemeenschapsrechtelijke beginselen van fiscale neutraliteit en gelijkheid worden geschonden wanneer een handelaar het door de belastingautoriteiten ten onrechte geheven btw-bedrag niet krijgt terugbetaald op grond dat deze terugbetaling voor hem tot een ongerechtvaardigde verrijking zou leiden, hoewel de nationale wettelijke regeling niet in deze grond voor weigering van terugbetaling voorziet ingeval de handelaar vóór terugbetaling schuldeiser is jegens de fiscus.

46 Er dient te worden nagegaan of bij een gedeeltelijke weigering van terugbetaling zoals in het hoofdgeding, het beginsel van fiscale neutraliteit en het algemeen communautair gelijkheidsbeginsel worden geschonden als gevolg van de verschillende behandeling van „payment traders" en „repayment traders".

47 In de eerste plaats verzet het beginsel van fiscale neutraliteit, dat een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (zie met name arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel, C-454/98, Jurispr. blz. I-6973, punt 59), zich er met name tegen dat soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld (arrest van 11 juni 1998, Fischer, C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punten 21 en 27, en reeds aangehaald arrest

Commissie/Frankrijk, punt 22). Daaruit vloeit voort dat deze producten aan een uniform tarief moeten worden onderworpen (zie in die zin reeds aangehaald arrest Commissie/Frankrijk, punt 22).

48 Ingeval een onjuist tarief wordt toegepast voor verschillende belastingplichtigen en de terugbetaling van de wegens deze vergissing ten onrechte geheven bedragen althans ten dele ervan afhangt of deze belastingplichtigen oorspronkelijk een btw-schuldvordering dan wel een btw-schuld hadden jegens de schatkist, worden zij bijgevolg in feite daadwerkelijk op verschillende wijze belast, zoals in geval van toepassing van verschillende btw-tarieven op soortgelijke goederen. Een dergelijk verschil is dus in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit voor zover deze belastingplichtigen soortgelijke goederen hebben verkocht, hetgeen de nationale rechter moet nagaan.

49 In de tweede plaats komt het gelijkheidsbeginsel ter zake van btw tot uitdrukking in het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, Jurispr. blz. I-5123, punt 48 en aangehaalde rechtspraak). Van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan evenwel slechts sprake zijn tussen concurrerende handelaars, zoals in punt 47 van het onderhavige arrest is aangegeven, terwijl schending van het algemene gelijkheidsbeginsel in belastingzaken de vorm kan aannemen van andere soorten van discriminatie jegens handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden.

50 Het algemene gelijkheidsbeginsel vindt aldus toepassing in het geval waarin de handelaars allen een btw-tegoed hebben, de belastingautoriteiten om terugbetaling ervan verzoeken en hun verzoek tot terugbetaling verschillend wordt behandeld, ongeacht of tussen hen een concurrentieverhouding kan bestaan. Er dient dus te worden onderzocht of dat beginsel zich als dusdanig verzet tegen een wettelijke regeling als die van Section 80 VAT Act 1994.

51 Het algemene gelijkheidsbeginsel vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is (arrest van 25 november 1986, Klensch e.a., 201/85 en 202/85, Jurispr. blz. 3477, punt 9, en reeds aangehaald arrest Idéal tourisme, punt 35).

52 Vastgesteld moet worden dat de verschillende behandeling van handelaars, wat het begrip ongerechtvaardigde verrijking betreft, in het kader van een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, naargelang deze handelaars oorspronkelijk een btw-schuldvordering dan wel een btw-schuld hadden jegens de schatkist, niet objectief gerechtvaardigd is. Dat een handelaar zich ongerechtvaardigd verrijkt, staat immers los van zijn situatie jegens de belastingadministratie vóór de terugbetaling van de btw, aangezien de ongerechtvaardigde verrijking, wanneer zij ontstaat, voortvloeit uit de terugbetaling zelf, en niet uit de voorafgaande credit- dan wel debetpositie van de handelaar jegens de fiscus.

53 Deze beoordeling vindt — voor zover dat al nodig zou zijn — steun in de wetswijziging die het Verenigd Koninkrijk heeft doorgevoerd na de aanmaningsbrief die de Commissie aan deze lidstaat heeft gestuurd in het kader van een niet-nakomingsberoep. Volgens Section 3 van de tweede financieringswet van 2005, waarvan sprake in punt 8 van het onderhavige arrest, wordt er immers geen onderscheid meer gemaakt naargelang van de toestand van de belastingplichtige jegens de schatkist.

54 Op de derde vraag dient dus te worden geantwoord dat het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit weliswaar in beginsel van toepassing zijn in een zaak als die in het hoofdgeding, doch niet worden geschonden alleen doordat terugbetaling wordt geweigerd op grond van de ongerechtvaardigde verrijking van de betrokken belastingplichtige. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich er echter tegen dat het verbod van ongerechtvaardigde verrijking alleen aan belastingplichtigen zoals

„payment traders" en niet aan belastingplichtigen zoals „repayment traders" wordt tegengeworpen, voor zover deze belastingplichtigen soortgelijke goederen hebben verkocht. De verwijzende rechter moet nagaan of dit in casu het geval is. Bovendien verzet het algemene gelijkheidsbeginsel, waarvan schending in fiscale zaken de vorm kan aannemen van discriminatie jegens ondernemingen die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich niettemin in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden, zich tegen discriminatie tussen „payment traders" en „repayment traders", die niet objectief gerechtvaardigd is.

— Vierde vraag

55 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de derde vraag anders moet worden beantwoord indien is bewezen dat de handelaar aan wie op grond van ongerechtvaardigde verrijking terugbetaling wordt geweigerd, geen financieel verlies of nadeel heeft geleden.

56 Dat geen financieel verlies of nadeel wordt geleden, is niet noodzakelijk het logische gevolg van het feit dat de btw volledig is afgewenteld op de eindconsument, aangezien een handelaar — zoals in punt 42 van het onderhavige arrest is aangegeven — zelfs in dat geval verlies kan hebben geleden door een dalende verkoop. Bovendien schuilt de in de punten 52 tot en met 54 van het onderhavige arrest vastgestelde schending van het gelijkheidsbeginsel door een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding in de discriminatie van handelaars wat hun recht op terugbetaling van de ten onrechte geheven btw betreft, die geen verband houdt met de vraag of vaststaat dat deze handelaars een financieel verlies of nadeel hebben geleden.

57 Op de vierde vraag dient dus te worden geantwoord dat het bewijs dat de onderneming waaraan terugbetaling van de ten onrechte geheven btw wordt geweigerd, geen financieel verlies of nadeel heeft geleden, geen verschil maakt voor het antwoord op de derde vraag.

— Vijfde vraag

58 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de nationale rechter krachtens het gemeenschapsrecht de in de punten 52 tot en met 54 van het onderhavige arrest vastgestelde schending van het gelijkheidsbeginsel moet of mag opheffen door te gelasten dat de ten onrechte geheven belasting volledig wordt terugbetaald aan de handelaar die het slachtoffer is van deze schending, ook al leidt deze terugbetaling tot een ongerechtvaardigde verrijking van deze handelaar, dan wel of het krachtens het gemeenschapsrecht verplicht of toegestaan is, deze schending van het gelijkheidsbeginsel op een andere wijze ongedaan te maken.

59 Volgens vaste rechtspraak is het bij gebreke van een gemeenschapsregeling ter zake een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen die ertoe strekken, de rechten die de justitiabelen aan het gemeenschapsrecht ontlenen ten volle te beschermen (zie arresten van 16 december 1976, Rewe-Zentralfinanz en Rewe-Zentral, 33/76, Jurispr. blz. 1989, punt 5, en 30 september 2003, Köbler, C-224/01, Jurispr. blz. I-10239, punt 46).

60 De verwijzende rechter moet dus zelf uitmaken welke eventuele gevolgen de in de punten 52 tot en met 54 van het onderhavige arrest vastgestelde schending van het gelijkheidsbeginsel voor het verleden heeft.

61 Niettemin is het de taak van het Hof om te wijzen op een aantal criteria of beginselen van gemeenschapsrecht waarmee bij deze beoordeling rekening moet worden gehouden.

62 Bij deze beoordeling moet de verwijzende rechter het gemeenschapsrecht eerbiedigen, en inzonderheid het gelijkheidsbeginsel, zoals is uiteengezet in punt 51 van het onderhavige arrest. De nationale rechter moet in beginsel de volledige terugbetaling van de verschuldigde btw aan de gediscrimineerde handelaar gelasten, teneinde de schending van het algemene gelijkheidsbeginsel op te heffen, tenzij er naar nationaal recht andere middelen zijn om deze schending ongedaan te maken.

63 Zoals de advocaat-generaal in punt 74 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet de nationale rechter discriminerende nationale bepalingen buiten toepassing laten, zonder dat hij de opheffing ervan door de wetgever heeft te vragen of af te wachten, en dient hij op de leden van de benadeelde groep dezelfde regeling toe te passen als op de leden van de bevoordeelde groep.

64 Bijgevolg dient op de vijfde vraag te worden geantwoord dat de verwijzende rechter volgens de regels betreffende de temporele werking van het in het hoofdgeding van toepassing zijnde nationale recht zelf moet uitmaken welke eventuele gevolgen de in de punten 52 tot en met 54 van het onderhavige arrest vastgestelde schending van het gelijkheidsbeginsel voor het verleden heeft, en daarbij is gehouden tot eerbiediging van het gemeenschapsrecht en inzonderheid van het gelijkheidsbeginsel en van het beginsel dat hij erop moet toezien dat de door hem gelaste herstelmaatregelen niet in strijd zijn met het gemeenschapsrecht.

Kosten

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

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Wanneer een lidstaat in het kader van artikel 28, lid 2, 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, zowel vóór als na de wijziging van deze bepaling bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992, in zijn nationale wettelijke regeling een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting voor bepaalde gespecificeerde leveringen of dienstverrichtingen heeft gehandhaafd, ontleent een onderneming die dergelijke leveringen of diensten verricht, aan het gemeenschapsrecht geen rechtstreeks werkend recht op toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde tegen het nultarief op deze leveringen of dienstverrichtingen.**

2) **Wanneer een lidstaat in het kader van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388), zowel vóór als na de wijziging van deze bepaling bij richtlijn 92/77,**

in zijn nationale wettelijke regeling een vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting voor bepaalde gespecificeerde leveringen of dienstverrichtingen heeft gehandhaafd, maar zijn nationale wettelijke regeling onjuist heeft uitgelegd met als gevolg dat bepaalde leveringen of dienstverrichtingen die volgens de nationale wet in aanmerking hadden moeten komen voor de vrijstelling met teruggaaf van voorbelasting, zijn belast tegen het normale tarief, heeft een onderneming die dergelijke leveringen of diensten heeft verricht, op grond van de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, waaronder het beginsel van fiscale neutraliteit, recht op teruggaaf van de bedragen die voor deze leveringen of dienstverrichtingen ten onrechte van haar zijn gevorderd.

3) Het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit zijn weliswaar in beginsel van toepassing in een zaak als die in het hoofdgeding, doch worden niet geschonden alleen doordat terugbetaling wordt geweigerd op grond van de ongerechtvaardigde verrijking van de betrokken belastingplichtige. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich er echter tegen dat het verbod van ongerechtvaardigde verrijking alleen aan belastingplichtigen zoals „payment traders" (belastingplichtigen voor wie in een bepaald boekhoudjaar de in een later stadium ontvangen belasting meer bedraagt dan de betaalde voorbelasting) en niet aan belastingplichtigen zoals „repayment traders" (belastingplichtigen in het tegenovergestelde geval) wordt tegengeworpen, voor zover deze belastingplichtigen soortgelijke goederen hebben verkocht. De verwijzende rechter moet nagaan of dit in casu het geval is. Bovendien verzet het algemene gelijkheidsbeginsel, waarvan schending in fiscale zaken de vorm kan aannemen van discriminatie jegens ondernemingen die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich niettemin in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden, zich tegen discriminatie tussen „payment traders" en „repayment traders", die niet objectief gerechtvaardigd is.

4) Het bewijs dat de onderneming waaraan terugbetaling van de ten onrechte geheven belasting over de toegevoegde waarde wordt geweigerd, geen financieel verlies of nadeel heeft geleden, maakt geen verschil voor het antwoord op de derde vraag.

5) De verwijzende rechter moet volgens de regels betreffende de temporele werking van het in het hoofdgeding van toepassing zijnde nationale recht zelf uitmaken welke eventuele gevolgen de in punt 3 van het dictum van het onderhavige arrest vastgestelde schending van het gelijkheidsbeginsel voor het verleden heeft, en is daarbij gehouden tot eerbiediging van het gemeenschapsrecht en inzonderheid van het gelijkheidsbeginsel en van het beginsel dat hij erop moet toezien dat de door hem gelaste herstelmaatregelen niet in strijd zijn met het gemeenschapsrecht.

ondertekeningen