CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
van 2 maart 2017 [1]

Zaak C-38/16

Compass Contract Services Limited
tegen
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[verzoek van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter van eerste aanleg, afdeling belastingzaken, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Btw — Ten onrechte betaalde belasting — Regelingen voor teruggaaf — Nationale wetgeving die een verjaringstermijn invoert — Verschil met de termijn voor terugbetaling van ten onrechte geweigerde aftrek — Gelijkheidsbeginsel, beginsel van fiscale neutraliteit en doeltreffendheidsbeginsel"

1. Staat het Unierecht toe dat verjaringstermijnen die van toepassing zijn op verzoeken om teruggaaf van ten onrechte betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor wat betreft de datum van inwerkingtreding ervan, afwijken van die welke gelden voor verzoeken om aftrek van die belasting? Dat is, kort gezegd, de vraag die is opgeworpen door een Britse rechter in het geding tussen de vennootschap Compass Contract Services (UK) Ltd. (hierna: „Compass") en de Britse belastingautoriteiten.

2. Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer [2], beslist dat het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling [zoals de Finance Act 1997 (begrotingswet 1997)] die de termijn voor terugvordering van in strijd met richtlijn 77/388/EEG [3] geheven btw met terugwerkende kracht had verkort van zes naar drie jaar.

3. Vervolgens heeft de Britse wetgever in het licht van dat arrest bepaald dat die termijnverkorting niet gold voor verzoeken om teruggaaf van btw over belastingjaren vóór de invoering van de verkorte termijn. Hetzelfde zou later worden bepaald voor (te laat ingediende) verzoeken om aftrek van voorbelasting.

4. De bestuurlijke praktijk en de opeenvolgende wetgevende maatregelen hebben echter geleid tot een verschil in behandeling in het Verenigd Koninkrijk ten aanzien van de datum waarop de termijn voor bepaalde verzoeken (verzoeken om teruggaaf van btw) ingaat, en de datum waarop deze termijn ingaat voor andere (verzoeken om aftrek van voorbelasting). De verwijzende rechter vraagt het Hof of dit verschil verenigbaar is met de Unierechtelijke beginselen, met name met het gelijkheidsbeginsel.

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Zaak C-62/00; hierna „M&S I", EU:C:2002:435.

3 — Zesde richtlijn 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 1977, L 145, blz. 1); hierna: „Zesde richtlijn".

I – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Unierecht* Zesde richtlijn

5. Artikel 17, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek", luidt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

b) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

c) de [btw], welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, onder a), en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

[...]"

6. Artikel 18, met als opschrift „Wijze van uitoefening van het recht op aftrek", bepaalt:

„1. Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, onder a), bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur;

b) voor de in artikel 17, lid 2, onder b), bedoelde aftrek in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene waarvoor de invoer is bestemd of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde belasting wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend;

c) voor de in artikel 17, lid 2, onder c), bedoelde aftrek, de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen;

d) wanneer hij gehouden is tot voldoening van de belasting als koper of ontvanger, in geval van toepassing van artikel 21, punt 1, de door elke lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen.

2. De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totaalbedrag van de over een aangifteperiode verschuldigde belasting het totaalbedrag van de belasting in mindering te brengen waarvoor in dezelfde periode het recht op aftrek is ontstaan en krachtens het bepaalde in lid 1 kan worden uitgeoefend.

[...]

3. De lidstaten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast.

4. Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

[...]”

B – *Nationaal recht*

7. De ontwikkeling van de wetgeving op dit gebied, tot aan de Finance Act 1997, is als volgt weergegeven in het arrest M&S I[4]:

8. Artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn is in het Verenigd Koninkrijk eerst met ingang van 1 augustus 1992 correct uitgevoerd, toen bij de Finance (No. 2) Act 1992 section 10, lid 3, van de Value Added Tax Act 1983 (btw-wet 1983) is gewijzigd.

9. Laatstgenoemde bepaling luidt thans:

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

10. Wat de wetgeving inzake de teruggaaf van onverschuldigd betaalde btw betreft, luiden de relevante bepalingen van section 24 van de Finance Act 1989 (begrotingswet 1989) per 1 januari 1990 als volgt:

„1) Aan de Commissioners[5] onverschuldigd betaalde belasting over de toegevoegde waarde kan worden teruggevorderd.

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]”

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

4 — De punten 8-15 van deze conclusie zijn een bijna letterlijke weergave van de punten 4-11 van het arrest M&S I.

5 — Met de inning van de btw in het Verenigd Koninkrijk belaste belastingdienst.

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

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

14. De Finance Act 1997 werd op 19 maart 1997 definitief vastgesteld. Section 47, lid 1, ervan wijzigde section 80 van de Value Added Tax Act 1994. Lid 5 werd ingetrokken en lid 4 kwam te luiden als volgt:

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

15. Section 47, lid 2, van de Finance Act 1997 bepaalt:

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

16. Volgens section 25, lid 6, van de Value Added Tax Act 1994 kan aftrek van voorbelasting in de zin van section 25, lid 2, niet plaatsvinden en een btw-tegoed niet worden terugbetaald tenzij de vordering is ingediend op het tijdstip en op de wijze als nader omschreven in uitvoeringsbepalingen.

17. Artikel 29, lid 1 A, van de Value Added Tax Regulations 1995 (btw-uitvoeringsregeling 1995), in de versie ervan die gold van 1 mei 1997 tot en met 31 maart 2009[6], bepaalt dat de fiscus geen verzoeken om aftrek van voorbelasting in aanmerking mag nemen die meer dan drie jaar na de datum waarop de aangifte voor het betrokken belastingtijdvak moest zijn gedaan worden ingediend.

18. Volgens section 121, lid 1, van de Finance Act 2008 (begrotingswet 2008) geldt de voorwaarde van section 80, lid 4, van de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet 1994) niet voor vorderingen die vóór 1 april 2009 zijn ingediend en een bedrag betreffen dat is aangegeven of betaald over een belastingtijdvak dat eindigt vóór 4 december 1996.

19. Overeenkomstig section 121, lid 2, van de Finance Act 2008 geldt Section 25(6) van de Value Added Tax Act 1994 niet voor vorderingen tot aftrek van voorbelasting over een vóór 1 mei 1997 geëindigd belastingtijdvak die vóór 1 april 2009 zijn ingediend.

20. Ingevolge section 121, lid 4, van de Finance Act 2008 is deze bepaling op 19 maart 2008 in werking getreden.

6 — Dit tijdvak omvat de datum waarop Compass heeft verzocht om teruggaaf.

II – **Feiten**

21. Compass is een leverancier van koude maaltijden. In juni 2006 is in rechte erkend dat bepaalde prestaties waarover zij in eerdere belastingjaren btw in rekening had gebracht en geboekt in werkelijkheid waren vrijgesteld van btw.

22. De Britse rechters oordeelden met name dat deze prestaties in aanmerking kwamen voor de vrijstelling van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn. Bijgevolg gaven de Commissioners toe dat Compass te veel btw had afgedragen.

23. In januari 2008 heeft Compass terugbetaling gevorderd van de tussen 1 april 1973 en 2 februari 2002 te veel in rekening gebrachte en afgedragen btw.

24. De Commissioners gingen akkoord met terugbetaling van de bedragen die van 1 april 1973 tot en met 31 oktober 1996 onverschuldigd waren betaald en voerden aan dat het recht op teruggaaf van de rest was verjaard.

25. Compass heeft tegen het besluit van de Commissioners beroep ingesteld bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter van eerste aanleg, afdeling belastingzaken, Verenigd Koninkrijk), en zich beklaagd over het verschil in behandeling tussen enerzijds vorderingen tot terugbetaling van onverschuldigde btw en anderzijds vorderingen betreffende de aftrek van voorbelasting.

26. Dat verschil in behandeling zou erin bestaan dat eerstbedoelde vorderingen alleen kunnen worden toegewezen indien zij betrekking hebben op belastingtijdvakken tot 4 december 1996, terwijl de termijn voor laatstbedoelde loopt tot 1 mei 1997.

27. In het hoofdgeding is dan ook alleen de teruggaaf van de van 1 november 1996 tot en met 30 april 1997 (belastingkwartalen 04/96 en 01/97) onverschuldigd afgedragen btw aan de orde.

28. In deze context verzoekt de rechter bij wie het geding aanhangig is het Hof om een prejudiciële beslissing.

III – **Prejudiciële vragen**

29. De op 25 januari 2016 ingediende prejudiciële vragen luiden als volgt:

„1) Resulteert het in het Verenigd Koninkrijk gemaakte verschil in behandeling tussen de zogenoemde Fleming-vorderingen betreffende btw over latere handelingen (die konden worden ingediend voor tijdvakken eindigend vóór 4 december 1996) en Fleming-vorderingen betreffende voorbelasting (die konden worden ingediend voor tijdvakken eindigend vóór 1 mei 1997 – dus later dan mogelijk was voor Fleming-vorderingen betreffende btw over latere handelingen) in:

   a) schending van het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel, en/of

   b) schending van het Unierechtelijke beginsel van fiscale neutraliteit, en/of

   c) schending van het Unierechtelijke doeltreffendheidsbeginsel, en/of

   d) schending van een ander toepasselijk beginsel van Unierecht?

2) Indien de eerste vraag, onder a) t/m d), bevestigend wordt beantwoord, hoe moeten Fleming-vorderingen betreffende btw over latere handelingen die betrekking hebben op de periode van 4 december 1996 tot en met 30 april 1997 dan worden behandeld?”

IV – **Procedure bij het Hof en standpunten van de partijen**

30. Compass, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben deelgenomen aan de procedure door schriftelijke opmerkingen in te dienen en deel te nemen aan de mondelinge behandeling op 8 december 2016.

31. Volgens Compass moet de eerste vraag bevestigend worden beantwoord. Het aan de orde gestelde verschil in behandeling kan op grond van het gelijkheidsbeginsel niet worden gerechtvaardigd, want de vergeleken situaties betreffen beide de teruggaaf van een „btw-tegoed". Zij meent dat uit de onderliggende logica van de nationale regels over verjaring met terugwerkende kracht blijkt dat de Commissioners de verjaringstermijn beoogden toe te passen op alle vorderingen tot teruggaaf van btw-overschotten.

32. In verband met het neutraliteitsbeginsel stelt Compass dat zij minder gunstig wordt behandeld dan diegenen van haar mogelijke concurrenten die over het betrokken tijdvak in aanmerking komen voor het recht op btw-aftrek.

33. Ten aanzien van de tweede vraag voert Compass aan dat de verwijzende rechter ingevolge het arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer[7], op haar dezelfde verjaringstermijn zou moeten toepassen die geldt voor verzoeken om aftrek van voorbelasting, aangezien dat een gunstiger maatregel is. Anders zou haars inziens sprake zijn van schending van het doeltreffendheidsbeginsel.

34. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk is, gelet op de voorgelegde vragen, het enige relevante beginsel het gelijkheidsbeginsel. In casu verzet dit beginsel zich niet tegen het door Compass gelaakte verschil in behandeling, aangezien haar situatie niet vergelijkbaar is met die van een belastingplichtige die te laat een vordering indient voor aftrek van voorbelasting. Haars inziens zijn beide situaties verschillend, zowel door hun omstandigheden als wegens de juridische aard ervan.

35. Ten aanzien van de omstandigheden voert de Britse regering aan dat het verschil voortkomt uit het feit dat de respectievelijke limieten (in beide gevallen, drie jaar) werden ingevoerd op eveneens verschillende tijdstippen, nadat de schending van het Unierecht in het arrest M&S I was vastgesteld.[8] Teneinde die schending ongedaan te maken heeft section 121 van de Finance Act 2008 een overgangsperiode ingevoerd, en als referentiedata de eerste data genomen vanaf welke het Verenigd Koninkrijk de verjaringstermijnen per direct zou kunnen verkorten, aangezien op die data de bepalingen betreffende de verkorting van de verjaringstermijn van zes naar drie jaar werden toegepast.

36. Ten aanzien van de juridische aard van de twee typen vorderingen stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk dat het recht op teruggaaf van ten onrechte betaalde btw niet per definitie voortkomt uit het btw-stelsel of uit de btw-richtlijnen, maar uit het algemene Unierecht. Het recht op aftrek vindt zijn oorsprong echter uitsluitend in die richtlijnen, op grond waarvan de btw-plichtige die btw moet betalen of heeft betaald aan een eveneens btw-plichtige derde van wie hij bepaalde goederen of diensten heeft ontvangen, gerechtigd is om de betaalde btw af te trekken (of een dienovereenkomstig tegoed te krijgen). Het bewijs van het juridische verschil tussen beide gevallen is dat het Unierecht in het eerste geval de fiscus de mogelijkheid toekent zich te beroepen op ongerechtvaardigde verrijking, en in het tweede niet.

37. De regering van het Verenigd Koninkrijk is tevens van mening dat de in het arrest M&S II gehanteerde uitdrukking „btw-tegoed" strikt genomen niet beantwoordt aan een juridische definitie maar veeleer een manier van zeggen is.

7 — Zaak C-309/06, hierna „M&S II", EU:C:2008:211.

8 — Zaak C-62/00, EU:C:2002:435.

38. Die regering benadrukt verder dat het arrest M&S II geen betrekking heeft op de in 2005 gewijzigde nationale regels die zijn toegepast op Compass. Sinds die herziening zijn de twee typen vorderingen gelijk behandeld, en Compass heeft niet aangetoond dat een persoon in dezelfde situatie als zij een andere, gunstigere behandeling heeft gekregen.

39. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt tot slot dat de in geding zijnde nationale wettelijke regeling niet in strijd is met het doeltreffendheidsbeginsel noch met het vertrouwensbeginsel aangezien de in de zaak M&S I vastgestelde schending van het Unierecht ongedaan is gemaakt door de invoering van een overgangsregeling.

40. De Commissie stelt dat een fiscale regeling (zoals in casu aan de orde is) kan voorzien in uiteenlopende termijnen, zonder dat het neutraliteitsbeginsel of de algemene rechtsbeginselen van het Unierecht worden geschonden. Zij voert aan dat schending van het eerste beginsel alleen kan worden vastgesteld indien concurrerende marktdeelnemers verschillend worden behandeld, wat het geval was in de situatie van het arrest M&S II, maar niet in de onderhavige zaak.

41. Net zoals de afwezigheid van concurrerende marktdeelnemers schending van het neutraliteitsbeginsel zou uitsluiten, zou het eventuele bestaan van marktdeelnemers die zich in een vergelijkbare situatie bevinden schending van het gelijkheidsbeginsel kunnen opleveren. De Commissie meent echter dat in deze zaak twee situaties met elkaar worden vergeleken die niet vergelijkbaar zijn: er is een wezenlijk objectief verschil tussen de twee typen vorderingen, aangezien zij betrekking hebben op verschillende vormen van bedrijfsuitoefening en zijn onderworpen aan eveneens verschillende regels. Dit blijkt volgens de Commissie uit de in het arrest Reemtsma Cigarettenfabriken [9] ontwikkelde rechtspraak.

42. Volgens de Commissie is ten slotte de verwijzing naar het doeltreffendheidsbeginsel misplaatst aangezien vorderingen als die van Compass – wederom – niet kunnen worden gelijkgesteld met vorderingen tot aftrek. En of het gelijkwaardigheidsbeginsel van toepassing is, dient te worden vastgesteld door de verwijzende rechter, met dien verstande dat, overeenkomstig de rechtspraak, dit beginsel niet aldus mag worden uitgelegd dat een lidstaat verplicht is zijn meest gunstige nationale regeling toe te passen op alle vorderingen die op een bepaald rechtsgebied worden ingesteld.

V – **Beoordeling**

A – *Inleidende opmerkingen. Historische context en regelgevingskader van het onderhavige geding*

43. Zoals de verwijzende rechter opmerkt [10] en de Britse regering onderstreept [11], dient voor inzicht in het verschil in behandeling dat section 121 van de Finance Act 2008 geeft aan enerzijds vorderingen tot teruggaaf van te veel afgedragen btw en anderzijds vorderingen tot btw-aftrek, te worden gekeken naar het ontstaan van de verjaringstermijn van drie jaar, alsook naar het chronologische overzicht van de gerechtelijke procedures die daartegen zijn aangespannen.

9 — Arrest van 15 maart 2007, C-35/05, EU:C:2007:167.

10 — Punten 8-26 van de verwijzingsbeslissing.

11 — Punt 4 van de opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk.

44. Zoals blijkt uit de uiteenzetting van de verwijzende rechter en van de Britse regering vormt section 121 Finance Act 2008 het sluitstuk van een reeks regelgevingshandelingen die zijn begonnen met de bekendmaking van die regering, op 18 juli 1996, van haar voornemen om section 80 van de Value Added Tax Act 1994 te herzien. [12] Het voorstel van de regering is op 4 december 1996 door de nationale wetgever goedgekeurd.

45. De Commissioners gingen er aanvankelijk vanuit dat de nieuwe termijn van drie jaar niet gold voor vorderingen inzake de aftrek van voorbelasting. Per 1 mei 1997 zijn de Value Added Tax Regulations 1995 (btw-uitvoeringsregeling 1995) echter gewijzigd en heeft die termijn tevens betrekking op dergelijke vorderingen.

46. In het licht van het arrest M&S I [13], dat de verkorting (van zes naar drie jaar) met terugwerkende kracht van de termijn voor terugvordering van onverschuldigd betaalde btw als onverenigbaar met het Unierecht aanmerkte, hebben de Britse gerechten (in de zogenoemde „Fleming-rechtspraak”) [14] bepaald dat die verkorting diende te worden toegepast met inachtneming van een overgangsperiode en ook moest gelden voor verzoeken om aftrek.

47. In het licht van deze rechtspraak hebben de Commissioners besloten:

— vorderingen betreffende onverschuldigd betaalde btw over belastingjaren vóór 4 december 1996 (datum van de wijziging van section 80 van de Value Added Tax Act 1994, dat aanvankelijk alleen zag op dat type vorderingen) toe te wijzen; en

— vorderingen betreffende aftrek over de belastingjaren vóór 1 mei 1997 (datum van de wijziging van de Value Added Tax Regulations 1995, waardoor de termijn van drie jaar voor dit tweede type vorderingen in werking trad) eveneens toe te wijzen.

48. Nadat deze bestuurlijke handelwijze door de rechter was gesanctioneerd werd de bereikte oplossing uiteindelijk door de wetgever bekrachtigd in de Finance Act 2008, waarin werd bepaald dat deze diende te worden toegepast op vorderingen van vóór 1 april 2009.

49. Dit is de context waarbinnen de verwijzende rechter zijn prejudiciële vragen formuleert. Met zijn tweede vraag, ingeval het antwoord op de eerste bevestigend luidt, wenst hij te vernemen welke behandeling moet worden gegeven aan vorderingen tot teruggaaf van te veel afgedragen btw die zijn ingediend in het tijdvak tussen beide data.

12 — Zoals reeds uiteengezet in punt 12 van deze conclusie is dit voorstel gedaan in het licht van het „toenemende risico voor de Schatkist als gevolg van verzoeken om teruggaaf van ten onrechte als belasting geïnde bedragen” welk risico men beoogde te minimaliseren door de termijn voor de terugvordering van deze bedragen terug te brengen van zes naar drie jaar.

13 — Zaak C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Volgens de toelichting van de verwijzende rechter in punt 4 van de verwijzingsbeslissing, is het begrip „Fleming-vordering” afgeleid van de uitspraak van de House of Lords in de zaak Fleming tegen HMRC. Een „Fleming-vordering betreffende btw over latere handelingen” is een vordering op grond van section 80 van de Value Added Tax Act 1994 betreffende een bedrag dat is aangerekend, of betaald, als btw over latere handelingen die niet verschuldigd was voor een bepaald tijdvak dat eindigde uiterlijk op 4 december 1996. De uitdrukking „Fleming-vordering betreffende voorbelasting” verwijst naar een vordering betreffende de aftrek van voorbelasting wanneer het recht op aftrek is ontstaan tijdens een bepaald belastingtijdvak dat eindigde op uiterlijk 1 mei 1997.

B – *Eerste prejudiciële vraag*

50. De verwijzende rechter wenst, kort gezegd, te vernemen of het Unierecht zich verzet tegen een nationale maatregel die de voor de verkorte verjaringstermijnen geldende overgangsperiode regelt en daarbij vorderingen tot teruggaaf van te veel betaalde btw en vorderingen tot btw-aftrek verschillend behandelt. [15] Volgens hem zouden diverse Unierechtelijke beginselen zich kunnen verzetten tegen deze ongelijke behandeling.

51. De verwijzende rechter beroept zich met name op het gelijkheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en het doeltreffendheidsbeginsel, alsook op „een ander toepasselijk beginsel van Unierecht", op grond van welke laatste formulering eventueel zou kunnen worden verwezen naar het gelijkwaardigheidsbeginsel [16] en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen. [17]

52. Evenals de Britse regering [18] ben ik echter van mening dat het hoofdgeding zich toespitst (en mijns inziens zou het antwoord op de prejudiciële vragen dat ook moeten doen) op het feit dat voor de twee typen vorderingen een verschillende regeling geldt, dat wil zeggen, op de eventuele schending van het gelijkheidsbeginsel. De overige door de verwijzende rechter aangevoerde beginselen spelen mijns inziens in deze zaak slechts zijdelings een rol.

53. Het neutraliteitsbeginsel, dat fundamenteel is in het gemeenschappelijke btw-stelsel [19], verbiedt dat soortgelijke goederen of diensten – die juist wegens die soortgelijkheid worden geacht met elkaar te concurreren [20] – uit het oogpunt van die belasting verschillend worden behandeld. [21] Ik deel het standpunt van de Commissie [22] en van de regering van het Verenigd Koninkrijk [23] waar zij benadrukken dat dit in casu niet het geval is.

54. Met name is niet aangetoond dat de Commissioners de prestaties van Compass anders hebben behandeld dan soortgelijke prestaties van haar concurrenten. Op al deze marktdeelnemers, met inbegrip van Compass, zijn de regels betreffende de termijnen gelijkelijk toegepast, met inachtneming van de aard van hun vorderingen (tot teruggaaf dan wel aftrek).

55. Het beginsel van fiscale neutraliteit is niets anders dan de uitdrukking op btw-gebied van het beginsel van gelijke behandeling. [24] Dit laatste beginsel komt niet alleen tot gelding tussen concurrerende marktdeelnemers, maar ook tussen marktdeelnemers die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden [25], wat ons weer bij het onderzoek van het gelijkheidsbeginsel brengt.

56. In wezen moet worden bepaald:

— of de situatie van een btw-plichtige, als Compass, die verzoekt om teruggaaf van te veel betaalde btw vergelijkbaar is met die van een btw-plichtige, die niet noodzakelijkerwijs haar concurrent is, die verzoekt om aftrek van deze belasting.

15 — Zoals reeds is uiteengezet is voor beide typen vorderingen weliswaar eenzelfde verjaringstermijn vastgesteld, maar is de ingangsdatum in beide gevallen verschillend.

16 — Opmerkingen van de Commissie, punten 34-36.

17 — Opmerkingen van het Verenigd Koninkrijk, punten 28-34.

18 — Opmerkingen van het Verenigd Koninkrijk, punt 8.

19 — Arrest van 19 december 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), punt 59.

20 — Arrest van 10 november 2011, The Rank Group (C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719), punten 33 en 34.

21 — In die zin arrest van 3 maart 2011, Commissie/Nederland (C-41/09, EU:C:2011:108), punt 66.

22 — Opmerkingen van de Commissie, punt 20.

23 — Opmerkingen van het Verenigd Koninkrijk, punten 25-27.

24 — Arrest van 8 juni 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), punt 48.

25 — Arrest M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211), punt 49.

— of, ingeval beide aanspraken gelijkwaardig zijn, het verschil in behandeling gerechtvaardigd is wanneer de wet voor de uitoefening ervan verjaringstermijnen vaststelt die weliswaar gelijk zijn maar op verschillende data aanvangen.

1. Verschillend karakter van het recht op teruggaaf en het recht op aftrek van btw

57. De regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie stellen dat een vordering tot teruggaaf van te veel betaalde btw begripsmatig niet kan worden gelijkgesteld met een vordering tot aftrek van die belasting. Mijns inziens hebben zij gelijk en in wezen ontkent zelfs Compass niet dat er verschillen bestaan tussen beide; die zijn zo duidelijk dat hierover nauwelijks discussie mogelijk is. [26]

58. Het recht op btw-aftrek is een basisbeginsel van het door de Unie ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals het Hof heeft vastgesteld heeft deze aftrekregeling „tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw". Hierdoor wordt „een volkomen neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen" gewaarborgd. [27]

59. Het recht op teruggaaf van te veel betaalde btw – dat, in tegenstelling tot het hiervoor genoemde recht, niet voortkomt uit de btw-richtlijnen, maar uit het algemene Unierecht [28] – „strekt [ertoe] de gevolgen van de onverenigbaarheid van de heffing met het recht van de Unie op te heffen door de economische last die ten onrechte heeft gedrukt op de marktdeelnemer die ze uiteindelijk daadwerkelijk heeft betaald, te neutraliseren". [29]

60. Het is logisch dat die principiële verschillen uitmonden in een juridische regeling van elk van deze twee rechten, die een weerspiegeling is van dit onderscheid. Beide rechten kunnen derhalve aldus worden geregeld dat zowel de inhoud als de voorwaarden voor uitoefening ervan verschillend zijn en afhangen van het doel waarvoor zij door de rechtsorde zijn ingesteld.

61. Datzelfde verschil verklaart bijvoorbeeld dat het Unierecht zich onder bepaalde voorwaarden niet ertegen verzet 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 [30], welk criterium niet geldt voor btw-aftrek.

62. Bij de huidige stand van het Unierecht dient elke lidstaat, gezien het ontbreken van geharmoniseerde regels dienaangaande, de voorwaarden vast te stellen waaronder verzoeken om belastingteruggaaf kunnen worden gedaan, mits het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel worden geëerbiedigd. [31] Daarentegen wordt op het gebied van btw in artikel 20 van de Zesde richtlijn bepaald onder welke voorwaarden de aftrek van de voorbelasting kan worden herzien bij degenen aan wie de goederen zijn geleverd of voor wie de diensten zijn verricht. [32]

26 — Ter terechtzitting erkende de Compass dat dit vorderingen van een verschillende soort, maar van dezelfde familie zijn.

27 — Zie onder meer het arrest van 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), punten 25 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

28 — Daaraan herinnert het arrest van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315), punt 22: „het recht op teruggaaf van belastingen die in een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn geïnd, [is] [...] het gevolg en het complement [...] van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van Unierecht, zoals die door het Hof zijn uitgelegd".

29 — Ibidem, punt 24.

30 — Arrest M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211), punt 41.

31 — Dat wil zeggen dat de voorwaarden voor indiening van deze vorderingen niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor gelijksoortige vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en dat zij evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken. Zie onder meer het arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), punt 37.

32 — Arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), punt 38.

63. Gelet op die verschillen zijn de respectieve posities van de rechthebbenden niet vergelijkbaar en dientengevolge kunnen de eisen van het gelijkheidsbeginsel niet daarop worden toegepast. De lidstaten hebben de bevoegdheid om uiteenlopende regels in te stellen (onder meer betreffende de termijnen voor de indiening van de desbetreffende verzoeken en de verjaring van het vorderingsrecht) voor teruggaaf van te veel betaalde btw, die kunnen afwijken van die welke van toepassing zijn op aftrek van voorbelasting. Zoals gezegd schrijft het Unierecht niet voor dat beide nationale regels gelijk moeten zijn.

64. Ondanks het specifieke en bijzondere karakter van beide posities, kunnen zij desalniettemin onder één noemer worden gebracht: in beide gevallen gaat het om rechten die de betrokken rechthebbenden de bevoegdheid verlenen om te eisen dat de inhoud ervan wordt verwezenlijkt door eenzelfde debiteur, de fiscus.

65. Compass verwijst naar dit gegeven als een punt van overeenkomst, waarbij zij zich bedient van de in het arrest M&S II gebruikte uitdrukking „btw-tegoed”. [33] De regering van het Verenigd Koninkrijk [34] wijst op het oneigenlijke gebruik van die uitdrukking die, naar haar mening, door het Hof niet is gebruikt als juridische definitie maar louter als manier van zeggen om de situatie te beschrijven van degenen die te veel betaalde btw terugvorderen dan wel van hen die aftrek van btw vorderen [35], maar nooit om de situaties van beiden te vergelijken.

66. Mijns inziens heeft het Verenigd Koninkrijk gelijk waar het wijst op de context waarbinnen de betekenis en draagwijdte van het begrip „btw-tegoed” moeten worden uitgelegd. In die context kan het echter in die zin worden opgevat dat zowel degene die teruggaaf van te veel betaalde belasting vordert als hij die verzoekt om aftrek van voorbelasting een „tegoed” (namelijk een geldbedrag dat de schuldeiser gerechtigd is te eisen en te ontvangen van de schuldenaar) opeisen bij de overheid. Hun beider positie als crediteur jegens de fiscus is het element dat het mogelijk maakt hun posities te vergelijken teneinde vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel het verschil in behandeling op grond van het nationale recht te beoordelen.

67. Voor het opeisen van elk van die „tegoeden” moet de regelgeving dienaangaande in acht worden genomen. De fiscus vervult zijn plicht door bij iedere aanspraak gevolg te geven aan de desbetreffende belastingbepalingen. Hij moet de voorwaarden voor de uitoefening van die aanspraken in acht nemen die zijn vastgesteld door de regels die de respectievelijke wettelijke contouren bepalen. Deze regels hoeven niet noodzakelijkerwijs dezelfde te zijn voor elk van de opgeëiste rechten, maar kunnen verschillend zijn, juist omdat zij zien op verschillende rechten.

68. Afgezien van de voorwaarden die eigen en inherent zijn aan de inhoud van elk opgeëist recht, is de kernvraag of de fiscus voor de uitoefening ervan uiteenlopende tijdsvoorwaarden mag opleggen. Met andere woorden: staat het verschil tussen het recht op teruggaaf van te veel betaalde btw enerzijds en aftrek van btw anderzijds toe dat de uitoefening van elk van deze rechten is onderworpen aan een andere termijn?

2. Rechtvaardiging van het verschil in behandeling van beide rechten ten aanzien van de aanvang van de voor de uitoefening ervan vastgestelde verjaringstermijn

69. De door de verwijzende rechter aan de orde gestelde vraag is gerezen binnen de context van een normerend optreden dat als doel had de twee betrokken rechten op uniforme wijze te behandelen: de verkorting van de termijn die de nationale wetgever aanvankelijk uitsluitend had ingesteld voor vorderingen tot teruggaaf van te veel betaalde btw wilde men ook toepassen op vorderingen tot aftrek.

33 — Arrest C-309/06, EU:C:2008:211, punt 50.

34 — Schriftelijke opmerkingen, punten 18 en 19.

35 — Voor die situatie beroept de Britse regering zich onder meer op het arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267).

70. Zoals gezegd bestond de boogde temporele uniformering van beide typen vorderingen daarin dat werd bepaald dat de in december 1996 ingevoerde verkorting van de termijn (van zes naar drie jaar) voor vorderingen betreffende te veel betaalde btw vanaf mei 1997 van toepassing zou zijn op de vorderingen betreffende aftrek. [36]

71. De wens om beide typen vorderingen een uniforme behandeling te geven is uitdrukkelijk geformuleerd door de regering van het Verenigd Koninkrijk. In haar betoog onderschrijft zij dat de op 1 mei 1997 in werking getreden herziening van regulation 29 van de Value Added Tax Regulations 1995 als doel had „de onvoorziene anomalie" die het verschil in behandeling tussen vorderingen tot teruggaaf en vorderingen tot aftrek met zich meebracht te corrigeren en te „waarborgen dat voor alle vorderingen dezelfde termijn van drie jaar zou gelden". [37]

72. Om de schending van het Unierecht waarop het Hof heeft gewezen in de zaak M&S I [38] te voorkomen heeft de nationale wetgever besloten de nieuwe termijn van drie jaar voor de indiening van vorderingen niet met terugwerkende kracht toe te passen, maar in te laten gaan vanaf de inwerkingtreding ervan, die voor elk van de twee typen vorderingen op een andere datum plaatsvond. Afgezien van dit verschil krijgen de twee vorderingen dezelfde behandeling, wat overigens ook de bedoeling was van de nationale wetgever.

73. Het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil is dan ook het resultaat van de ontwikkelingen van het wetgevend handelen waarmee werd beoogd de regelingen voor beide typen vorderingen gelijk te stellen. Het verschil was dus gebaseerd op een objectief gegeven, namelijk de verschillende tijdstippen waarop voor elk type vordering de verkorting van de termijn voor indiening inging.

74. Mijns inziens wijkt de genomen maatregel niet af van het beoogde doel, want de termijn bedraagt in elk geval drie jaar voor beide typen vorderingen en alleen de datum van inwerkingtreding verschilt. Met deze maatregel beoogde de Britse wetgever zoals gezegd dat de nieuwe termijn strikt zou gelden vanaf de datum van inwerkingtreding en dat terugwerkende kracht voor vorderingen waarvoor tot dat tijdstip een termijn van zes jaar gold zou worden voorkomen. Aangezien de datum van inwerkingtreding van de wijziging voor beide typen vorderingen verschillend was, lijkt het redelijk de grens van de terugwerkende kracht van de nieuwe termijn (drie jaar) daar te leggen waar de eerdere termijn (van zes jaar) nog moest worden toegepast.

75. Door de oplossing van de nationale wetgever werd de terugwerkende kracht in peius van de wijziging van de verjaringstermijn ongedaan gemaakt. Dit was noodzakelijk nadat het Hof in de zaak M&S I [39] had verklaard dat anders het Unierecht zou worden geschonden. Gezien de ongelijkheid wat betreft de inwerkingtreding van de termijn van drie jaar sluit het verbod van terugwerkende kracht, vanuit het gezichtspunt van het gelijkheidsbeginsel, aan bij de gedifferentieerde behandeling van elk van de twee typen vorderingen. Het tijdstip vanaf wanneer de nieuwe grens zonder terugwerkende kracht kon worden toegepast waren immers voor beide typen vorderingen verschillend.

76. Wat ook het oogmerk was van de herziening en of men nu al dan niet in voldoende mate [40] is geslaagd in de opzet de regelingen van de verjaringstermijnen gelijk te stellen, een feit blijft dat een temporele discrepantie van slechts enkele maanden (van december 1996 tot mei 1997) optrad tussen de behandeling van vorderingen tot teruggaaf van btw en vorderingen tot btw-aftrek.

36 — De beperking van de terugwerkende kracht van de termijnverkorting betreffende elk type vordering kon alleen effectief zijn indien de vordering wegens terugbetaling dan wel aftrek werd ingediend vóór een bepaalde datum, die gelijk was voor beide rechten (1 april 2009).

37 — Opmerkingen van het Verenigd Koninkrijk, punt 4, onder b).

38 — Arrest C-62/00, EU:C:2002:435.

39 — Arrest C-62/00, EU:C:2002:435.

40 — Ik vraag me af of de wetgever niet later had kunnen ingrijpen, nadat het resultaat van de voorafgaande wetten was vastgesteld, om de vastgestelde temporele anomalie te corrigeren en deze in overeenstemming te brengen met de wens beide vorderingen op alle vlakken gelijk te trekken (ook ten aanzien van de aanvang van de verjaringstermijn).

77. Aangezien het in deze zaak gaat om een verzoek om teruggaaf van door Compass te veel betaalde btw, is de door de ontwikkelingen in het nationale wetgevingsproces veroorzaakte temporele discrepantie tussen de verjaringsregeling voor dit type vorderingen en voor verzoeken om aftrek van voorbelasting mijns inziens niet aanvechtbaar vanuit het oogpunt van Unierecht, omdat:

— enerzijds, zoals ik reeds heb benadrukt, het Unierecht geen uniforme of geharmoniseerde regeling bevat die boven de nationale regels staat die de uitoefening van het recht op teruggaaf van ten onrechte betaalde btw regelen, waarbij het volstaat dat deze laatste het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel eerbiedigen,[41] hetgeen in casu niet ter discussie staat, en

— anderzijds noch de Zesde richtlijn, noch de overige bepalingen die van toepassing zijn op het gemeenschappelijke btw-stelsel ertoe verplichten de behandeling van verzoeken om teruggaaf van deze belasting (wanneer deze bij vergissing is betaald of, in het algemeen, niet verschuldigd is) op één lijn te stellen met verzoeken om aftrek van voorbelasting.

78. Ik ben kortom van mening dat het bestaan van twee data met ingang waarvan de termijn van drie jaar voor beide typen vorderingen moest ingaan niet leidt tot onverenigbaarheid met het Unierecht. De Britse autoriteiten hadden de toepassing van het nieuwe temporele stelsel op de vorderingen ongetwijfeld anders kunnen oplossen, maar de wijze waarop de verjaring van verzoeken om teruggaaf van ten onrechte betaalde btw met terugwerkende kracht is geregeld is niet in strijd met het Unierecht, net zo min als het feit dat die regeling afwijkt van de voor verzoeken om aftrek vastgestelde regeling.

79. Derhalve geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat het Unierecht zich niet verzet tegen een nationale maatregel zoals aan de orde in het hoofdgeding, die voorziet in een overgangsperiode voor de invoering van verkorte verjaringstermijnen die gelden voor zowel vorderingen tot teruggaaf van te veel betaalde btw als vorderingen tot aftrek van voorbelasting, en bepaalt dat de nieuwe verjaringstermijn voor deze laatste begint op een latere datum dan die welke is vastgesteld voor het ingaan van de verjaringstermijn voor de eerstbedoelde vorderingen.

C – *Tweede prejudiciële vraag*

80. De tweede prejudiciële vraag is subsidiair gesteld voor het geval het antwoord op de eerste bevestigend luidt, dat wil zeggen, indien wordt bevestigd dat het verschil in behandeling door het Verenigd Koninkrijk van de twee typen vorderingen in strijd is met het Unierecht. Aangezien ik het tegengestelde antwoord in overweging heb gegeven, ben ik van mening dat het Hof deze tweede vraag niet hoeft te beoordelen. Hoe dan ook zal ik mijn opmerkingen dienaangaande uiteenzetten.

81. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen welke behandeling moet worden gegeven aan vorderingen tot teruggaaf van te veel betaalde btw in de referentieperiode (van 4 december 1996 tot en met 30 april 1997), namelijk de tijd tussen de data waarop de verjaringstermijn van drie jaar voor elk type vordering (tot teruggaaf of aftrek van btw) inging.

82. Zoals het Hof in de zaak M&S II in herinnering riep[42] „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”.

41 — Zie punt 62 en voetnoot 31 van deze conclusie.

42 — Arrest M&S II, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 59.

83. Het staat dan ook aan de verwijzende rechter uit te maken welke mogelijke gevolgen de eventuele door het Hof vastgestelde schending van het gelijkheidsbeginsel heeft, en hierbij gebruik te maken van de aanwijzingen van het Hof ten aanzien van bepaalde criteria of beginselen van Unierecht waarmee bij de uitvoering van die taak rekening moet worden gehouden. [43]

84. In het bijzonder 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”. [44]

85. Met inachtneming van de overige regels van zijn eigen recht moet de rechter in beginsel gelasten dat de gediscrimineerde marktdeelnemer het bedrag van de te veel betaalde btw terugkrijgt teneinde de schending van het gelijkheidsbeginsel op te heffen, tenzij er krachtens nationaal recht andere wegen bestaan om die schending te herstellen.

86. Ten slotte ben ik van mening dat het niet toelaatbaar zou zijn dat de vastgestelde ongelijkheid zou worden opgelost door op de vorderingen tot aftrek de termijn voor vorderingen tot teruggaaf toe te passen, dat wil zeggen, voor eerstgenoemde de aanvankelijk eraan toegewezen datum (30 april 1997) te vervroegen en hierop de voor laatstgenoemde vorderingen vastgestelde datum toe te passen (4 december 1996). Zo zou uiteraard het verschil in behandeling tussen beide vorderingen worden opgelost, maar dit zou als consequentie hebben dat op vorderingen tot aftrek met terugwerkende kracht een termijn zou worden toegepast die daarvoor pas op 1 mei 1997 in werking trad. Dit zou in strijd zijn met de leer van het arrest M&S I. [45]

VI – **Conclusie**

87. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) als volgt te beantwoorden:

„1) Het Unierecht verzet zich niet tegen een nationale maatregel die voorziet in een overgangsperiode voor de invoering van verkorte verjaringstermijnen, die gelden voor zowel vorderingen tot teruggaaf van te veel betaalde btw als vorderingen tot aftrek van voorbelasting, en bepaalt dat de nieuwe verjaringstermijn voor deze laatste begint op een latere datum dan die welke is vastgesteld voor het ingaan van de verjaringstermijn voor de eerstbedoelde vorderingen.

2) Subsidiair, voor het geval het Hof de eerste vraag bevestigend beantwoordt, dient de verwijzende rechter, in overeenstemming met de regels van zijn nationale recht betreffende de temporele werking, uit te maken welke mogelijke gevolgen de schending van het gelijkheidsbeginsel heeft, waarbij hij erop moet toezien dat de door hem gelaste herstelmaatregelen niet in strijd zijn met het Unierecht.”

43 — Arrest M&S II, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 61.

44 — Arrest M&S II, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 63.

45 — Zaak C-62/00, EU:C:2002:435.