



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 12 december 2013 *

”Domstolsskydd — Effektivitetsprincipen — Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar — Återbetalning av felaktigt inbetalt belopp — Rättsmedel — Nationell lagstiftning — Preskriptionstiden för tillämpliga rättsmedel förkortas utan föregående underrättelse och med retroaktiv verkan”

I mål C-362/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supreme Court of the United Kingdom (Förenade kungariket) genom beslut av den 25 juli 2012, som inkom till domstolen den 30 juli 2012, i målet

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

mot

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna C.G. Fernlund (referent), A. Ó Caoimh, C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 juni 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, genom G. Aaronson, QC, biträdd av P. Freund och P. Farmer, barristers, befullmäktigad genom S. Whitehead, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom H. Walker, i egenskap av ombud, biträdd av D. Ewart, QC, och K. Bacon, barrister,
- Spaniens regering, genom A. Rubio González, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: engelska.

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,
och efter att den 5 september 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av effektivitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (nedan kallade Test Claimants), å ena sidan, och Commissioners of Inland Revenue (nedan kallad Commissioners) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, å andra sidan. Målet rör de rättsmedel i samband med återbetalning av felaktigt betalda belopp som står skattskyldiga personer till buds när det gäller skatter som förklarats oförenliga med etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

Tillämpliga bestämmelser

- 3 Vid tiden för omständigheterna i det nationella målet fanns det i engelsk rätt två tillgängliga sätt enligt *common law* för att väcka talan om återbetalning av bolagsskatt som tagits ut i strid med unionsrätten.
- 4 Det första rättsmedlet, som godkännts av House of Lords i dom av den 20 juli 1992 i målet Woolwich Equitable Building Society mot Inland Revenue Commissioners ([1993], AC 70) (nedan kallat talan enligt Woolwich), utgör en talan om återbetalning av skatt som tagits ut i strid med gällande rätt.
- 5 I enlighet med section 5 i 1980 års lag om tidsfrister (Limitation Act 1980) (nedan kallad 1980 års lag) var preskriptionstiden för att väcka en sådan talan sex år från och med den dag då grund för talan uppkom.
- 6 Det andra rättsmedlet, som godkännts av House of Lords i dom av den 29 oktober 1998 i mål Kleinwort Benson mot Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349) (nedan kallat talan enligt Kleinwort Benson), möjliggör återbetalning av belopp som betalats till följd av felaktig rättstillämpning.
- 7 Enligt section 32.1 c i 1980 års lag var preskriptionstiden för att väcka en sådan talan sex år från och med den tidpunkt då vederbörande uppmärksammat , eller med rimlig aktsamhet borde ha uppmärksammat, den felaktiga rättstillämpningen.
- 8 Från och med slutet av 1990-talet uppkom klagomål på vissa bestämmelser i lagstiftningen avseende beskattningen av bolag med hemvist i Förenade kungariket, varvid det gjordes gällande att dessa bestämmelser inte var förenliga med etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.
- 9 EU-domstolen hade följaktligen att lämna ett förhandsavgörande i ett mål som avgjordes genom dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727). I denna dom slog domstolen fast att vissa delar av systemet med förskottsbetalning av bolagsskatt (*advance corporation tax*) (nedan kallat ACT), som tillämpades i Förenade kungariket mellan åren 1973 och 1999, inte var förenliga med ovannämnda friheter.
- 10 Det var inom ramen för senare mål angående samma skattebestämmelser som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, närmare bestämt i dom av den 18 juli 2003 i målet Deutsche Morgan Grenfell mot Inland Revenue Commissioners ([2003] 4 All ER 645), för första gången slog

fast att talan enligt Kleinwort Benson kunde väckas för att utverka återbetalning av skatt som betalats in till följd av felaktig rättstillämpning. Innan dess var ett sådant rättsmedel inte tillåtet gentemot skattemyndigheten.

- 11 High Court of Justice fann att den preskriptionstid som skulle tillämpas för ett sådant rättsmedel är den som anges i section 32.1 c) i 1980 års lag, närmare bestämt sex år från och med den tidpunkt då vederbörande uppmärksammat, eller med rimlig aktsamhet borde ha uppmärksammat, den felaktiga rättstillämpningen.
- 12 Den 8 september 2003 kungjorde Förenade kungarikets regering ett förslag till lag avseende talan om återbetalning av skatt när betalning skett till följd av felaktig rättstillämpning. Detta lagförslag gav upphov till section 320 i 2004 års finanslag, som antogs den 24 juni 2004 (Finance Act 2004) (nedan kallad section 320).
- 13 Section 320 har följande lydelse:

"Section 32.1 c i [1980 års lag] ... (förlängd talefrist vid felaktig rättstillämpning) ska inte tillämpas när det gäller felaktig rättstillämpning i ett skatteärende som handlagts av Commissioners

Denna bestämmelse gäller mål där talan väckts den 8 september 2003 eller senare."
- 14 I dom av den 4 februari 2005 upphävde Court of Appeal (England & Wales) den dom som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division meddelat i det ovannämnda målet Deutsche Morgan Grenfell mot Inland Revenue Commissioners. Court of Appeals dom upphävdes i sin tur av House of Lords den 25 oktober 2006, varvid High Courts dom fastställdes. Det konstaterades att skattskyldiga – för att utverka återbetalning av felaktigt inbetald skatt – kunde väcka talan antingen enligt Woolwich, som avser felaktigt uppburen skatt och där preskriptionstiden är sex år från och med den dag då skatt betalats, eller enligt Kleinwort Benson, som avser felaktig rättstillämpning och där preskriptionstiden är sex år från och med den dag då vederbörande uppmärksammat, eller med rimlig aktsamhet borde ha uppmärksammat, den felaktiga rättstillämpningen.
- 15 Med anledning av House of Lords ovannämnda dom av den 25 oktober 2006 begärde Förenade kungarikets regering att EU-domstolen skulle återuppta det mål som avgjorts genom dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), i syfte att utverka en begränsning i tiden av domens verkningar. EU-domstolen avslog denna begäran den 6 december 2006.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 16 Förevarande begäran om förhandsavgörande är ett led i den grupptalan som Test Claimants väckt vid domstolar i Förenade kungariket. Den är en följd av två tidigare begäran om förhandsavgörande som avgjorts genom domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, och domen av den 13 november 2012 i mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation. Dessa mål rörde frågan om den skattemässiga behandlingen av utdelningar till moderbolag med hemvist i Förenade kungariket från dotterbolag utan hemvist i den medlemsstaten inte var förenlig med de grundläggande friheterna i EUF-fördraget, bland annat etableringsfriheten i artikel 49 FEUF och den fria rörligheten för kapital i artikel 63 FEUF.
- 17 De mål som Supreme Court of the United Kingdom valt ut som pilotmål för förevarande begäran om förhandsavgörande avser de krav på återbetalning av felaktigt inbetald ACT som medlemmar i bolagsgruppen Aegis (nedan kallad Aegis) framfört. Målen avser ett krav på återbetalning av skatt som inbetalats mer än sex år innan Aegis väckte sin talan.

- 18 Med anledning av domen i det ovannämnda målet Metallgesellschaft m.fl. och den dom som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division meddelat i det ovannämnda målet Deutsche Morgan Grenfell mot Inland Revenue Commissioners, väckte Aegis, den 8 september 2003, en talan enligt Kleinwort Benson om återbetalning av den ACT som betalats in felaktigt mellan åren 1973 och 1999.
- 19 Enligt section 32.1 c i 1980 års lag börjar den preskriptionstid som är tillämplig på denna talan att löpa från och med den tidpunkt då vederbörande uppmärksammat den felaktiga rättstillämpning som ligger till grund för inbetalningen av skatten, i förevarande fall den dag då domen i det ovannämnda målet Metallgesellschaft m.fl. meddelades, närmare bestämt den 8 mars 2001.
- 20 Section 320 innebar att den förlängda preskriptionstiden enligt section 32.1 c i 1980 års lag inte kan tillämpas i samband med återbetalningskrav avseende belopp som betalats in till följd av felaktig rättstillämpning när talan avser ett skatteärende som handlagts av Commissioners. Denna section 320 antogs den 24 juni 2004 och började med retroaktiv verkan att gälla från och med den 8 september 2003, det vill säga det datum då förslaget till denna bestämmelse kungjordes och då Aegis väckte sin talan.
- 21 I sitt överklagande vid den hänskjutande domstolen gjorde Aegis gällande att det av EU-domstolens dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), framgår att section 320 strider mot de unionsrättsliga principerna om effektivitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar.
- 22 Enligt Aegis hade section 320 utan föregående underrättelse och med retroaktiv verkan uteslutit tillämpningen av preskriptionstiden enligt Kleinwort Benson vid återbetalningskrav i samband med felaktig rättstillämpning i skatteärenden som handlagts av Commissioners, vilket innebär ett åsidosättande av dessa principer. Därmed framtogs Aegis möjligheten att framställa ett krav som annars skulle ha godtagits inom tidsfristen, vilket alltså medfört att det blev orimligt svårt eller omöjligt för Aegis att göra gällande sina rättigheter enligt unionsrätten.
- 23 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs gjorde gällande att unionsrätten enbart kräver att det ska finnas ett effektivt rättsmedel för att göra sina unionsrättsliga rättigheter gällande. Detta krav tillgodoses genom talan enligt Woolwich. Under förutsättning att detta rättsmedel är tillgängligt saknar det betydelse att section 320 upphävt den längre preskriptionstiden för ett alternativt nationellt rättsmedel, genom att låta den fristen överensstämma med den frist som gäller vid en talan enligt Woolwich.
- 24 Supreme Court of the United Kingdom, som hyser tvivel om huruvida section 320 är förenlig med unionsrätten, beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) När en skattskyldig person enligt en medlemsstats lagstiftning kan välja mellan två alternativa rättsmedel för att kräva återbetalning av skatter som uttagits i strid med artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF och preskriptionstiden för ett av dessa rättsmedel är längre än för det andra, är det då förenligt med principerna om effektivitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar att den medlemsstaten inför lagstiftning som medför att den längre preskriptionstiden förkortas utan föregående underrättelse och med retroaktiv verkan från och med den dag då lagförslaget kungjordes?
- 2) Påverkas svaret på fråga 1 av att – vid den tidpunkt då den skattskyldige framställde sitt krav grundat på det rättsmedel för vilket den längre preskriptionstiden gällde – förekomsten av rättsmedlet enligt nationell rätt endast hade erkänts i) nyligen och ii) av en lägre domstol och först senare definitivt bekräftades av högsta instans?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida effektivitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar – i en situation då skattskyldiga i enlighet med nationell rätt kan välja mellan två olika rättsmedel vad gäller återbetalning av skatt som tagits ut i strid med unionsrätten och preskriptionstiden för det ena av dessa rättsmedel är längre – utgör hinder mot en nationell lagstiftning som utan föregående underrättelse och med retroaktiv verkan förkortar denna preskriptionstid.
- 26 Förenade kungarikets regering anför i detta avseende följande. Unionsrätten kräver inte att i nationell rätt föreskrivna alternativa rättsmedel avseende återbetalning av felaktigt inbetalad skatt, tagna var för sig, ska uppfylla effektivitetsprincipen. De principer som fastslagits i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer är nämligen inte tillämpliga i förevarande fall. Den omständigheten att preskriptionstiden för en talan enligt Kleinwort Benson inte kan tillämpas på en talan om felaktigt rättstillämpning i skatteärenden har ingen som helst inverkan på preskriptionstiden för en talan enligt Woolwich, som i sig uppfyller effektivitetsprincipen och som utan avbrott hade kunnat utnyttjas av Aegis för att återkräva den skatt som uppburits i strid med unionsrätten.
- 27 Förenade kungarikets regering tillägger att rätten att återkräva skatt som uppburits till följd av felaktig rättstillämpning blev klarlagd först i och med House of Lords ovannämnda dom av den 25 oktober 2006, det vill säga efter det att Aegis hade väckt sin talan. I en sådan situation kunde en uppmärksam person inte skäligen anta att vederbörande skulle kunna återfå det felaktigt inbetalade beloppet och åberopa den längre preskriptionstid som är tillämplig på en talan enligt Kleinwort Benson. Varken rättssäkerhetsprincipen eller principen om berättigade förväntningar har alltså åsidosatts.
- 28 Kommissionen anser däremot att det finns många likheter mellan det nationella målet och det mål som avgjordes genom domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer. Kommissionen menar att även om talan enligt Woolwich i sig utgör ett effektivt rättsmedel, betyder inte det att talan enligt Kleinwort Benson kan avskaffas utan föregående underrättelse och med retroaktiv verkan.
- 29 Enligt kommissionen var det visserligen så, att tillämpningen av talan enligt Kleinwort Benson på skatteområdet, vid tiden för omständigheterna i det nationella målet, kunde ge upphov till diskussioner. De skattskyldiga kunde emellertid skäligen anse att räckvidden av denna talan vid felaktig rättstillämpning var allmän och således också tillämplig på skatteområdet. Section 320 är därför inte förenlig vare sig med effektivitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen eller principen om skydd för berättigade förväntningar. För att se till att dessa principer efterlevdes, borde det ha föreskrivits en rimlig tid mellan den dag då förslaget till section 320 kungjordes och den dag då bestämmelsen trädde i kraft, så att eventuella berörda personer hade kunnat göra sina rättigheter gällande.

Effektivitetsprincipen

- 30 Domstolen erinrar inledningsvis om att det av fast rättspraxis följer att rätten att erhålla återbetalning av skatt som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsrätten utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som de skattskyldiga har tillerkänts i unionsrätten, såsom denna har tolkats av domstolen. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala den skatt som har tagits ut i strid med unionsrätten (se dom av den 19 juli 2012 i mål C-591/10, Littlewoods Retail m.fl., punkt 24 och där angiven rättspraxis).

- 31 I avsaknad av unionsrättsliga föreskrifter på området för återbetalning av nationell skatt som påförts felaktigt, ankommer det på varje medlemsstats interna rättsordning att, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, ange vilka domstolar som är behöriga och att fastställa de processuella regler som gäller för talan som syftar till att säkerställa skyddet för enskildas rättigheter enligt unionsrätten. Medlemsstaterna bär likväl ansvaret för att dessa rättigheter i varje enskilt fall tillförsäkras ett effektivt skydd (se dom av den 27 juni 2013 i mål C-93/12, Agrokonsulting-04, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 32 De processuella regler som gäller för talan som syftar till att säkerställa skyddet för enskildas rättigheter enligt unionsrätten får varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (se, bland annat, dom av den 18 mars 2010 i de förenade målen C-317/08–C-320/08, Alassini m.fl., REU 2010, s. I-2213, punkt 48 och där angiven rättspraxis, och domen i det ovannämnda målet Agrokonsulting-04, punkt 36).
- 33 Vad gäller den sistnämnda principen har domstolen bekräftat att det är förenligt med unionsrätten att det av rättssäkerhetshänsyn till skydd för både den skattskyldige och den berörda myndigheten fastställs rimliga tidsfrister för att väcka talan. Sådana tidsfrister medför nämligen inte att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten. För att kravet på rättssäkerhet ska kunna tillgodoses måste preskriptionstider emellertid fastställas i förväg (se domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkterna 35 och 39 och där angiven rättspraxis).
- 34 Vad gäller återbetalning av nationell skatt som påförts felaktigt, har domstolen redan slagit fast att en nationell preskriptionstid på tre år som börjar löpa på betalningsdagen är skälig (se dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile, REG 1998, s. I-7141, punkt 19, och av den 24 september 2002 i mål C-255/00, Grundig Italiana, REG 2002, s. I-8003, punkt 34). En preskriptionstid på sex år – såsom den som gäller för att väcka en talan enligt Woolwich – som börjar löpa den dag då den felaktigt påförda skatten betalades, är följaktligen skälig i sig.
- 35 Effektivitetsprincipen utgör inte heller ett absolut hinder mot en retroaktiv tillämpning av en ny och kortare tidsfrist som i förekommande fall är mera restriktiv för den skattskyldige än den frist som tidigare tillämpades, i den mån den retroaktiva tillämpningen avser en talan om återbetalning av nationella skatter som strider mot unionsrätten som ännu inte hade väckts när den nya tidsfristen trädde i kraft, men som gäller belopp som betalats när den gamla tidsfristen tillämpades (se domen i det ovannämnda målet Grundig Italiana, punkt 35).
- 36 Eftersom metoderna för återbetalning av nationella skatter som påförts felaktigt omfattas av nationell rätt, omfattas även frågan huruvida dessa metoder kan tillämpas retroaktivt av nationell rätt, förutsatt att denna eventuella retroaktiva tillämpning inte medför att effektivitetsprincipen åsidosätts (se domen i det ovannämnda målet Grundig Italiana, punkt 36).
- 37 I likhet med vad domstolen slagit fast i punkt 38 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, är det emellertid inte oförenligt med effektivitetsprincipen att en nationell lagstiftning förkortar tidsfristen för att ansöka om återbetalning av belopp som betalats i strid med unionsrätten. Detta gäller dock på villkor inte bara att den nya fastställda tidsfristen är skälig, utan också att det i den nya lagstiftningen föreskrivs en övergångsperiod som ger enskilda en tillräcklig tidsfrist, efter det att lagstiftningen antagits, för att kunna göra de ansökningar om återbetalning som de hade rätt att göra när den gamla lagstiftningen gällde. En sådan övergångsperiod är nödvändig eftersom en omedelbar tillämpning av en preskriptionstid som är kortare än den tidigare gällande skulle få som effekt att vissa enskilda retroaktivt framtogs sin rätt till återbetalning eller endast gavs en alltför kort tidsfrist för att göra gällande denna rätt.

- 38 Av detta följer att effektivitetsprincipen utgör hinder för att en nationell lagstiftning med retroaktiv verkan och utan övergångsbestämmelser förkortar den frist inom vilken det kan ansökas om återbetalning av belopp som betalats i strid med unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 47).
- 39 Den omständigheten att den skattskyldige i det ovannämnda Marks & Spencer målet enbart hade ett rättsmedel till sitt förfogande medan den skattskyldige i förevarande mål har två rättsmedel till sitt förfogande, föranleder emellertid inte – vid sådana förhållanden som föreligger vid den hänskjutande domstolen – en annan bedömning.
- 40 I ett sådant fall ska det prövas vilka rättigheter de skattskyldiga hade enligt den nationella rätten före lagändringen samt effekterna av den på utövandet av den rätt till återbetalning som de har enligt unionsrätten.
- 41 Av handlingarna i målet framgår att de skattskyldiga – fram till och med det att section 320 antogs – hade möjlighet att väcka talan enligt Kleinwort Benson, med åberopande av felaktig rättstillämpning i syfte att erhålla återbetalning av skatter som betalats felaktigt. Talan kunde väckas inom sex år från och med att det misstag som lett till det felaktiga påförandet uppmärksammades. Antagandet av nämnda section 320 innebar att de skattskyldiga, med retroaktiv verkan och utan övergångsperiod, framtogs denna möjlighet. Bestämmelsen föreskriver nämligen att den längre fristen för att väcka talan på grund av felaktig rättstillämpning inte är tillämplig när talan rör felaktig rättstillämpning i ett skatteärende som handlagts av Commissioners. Följaktligen kunde de skattskyldigas talan om återbetalning av felaktigt betalda belopp fortsättningsvis endast avse åren 1997–1999.
- 42 Visserligen utgör effektivitetsprincipen inte något hinder mot en nationell lagstiftning som förkortar talefristen för återbetalning av felaktigt inbetalda belopp. Vidare är en preskriptionstid på sex år som börjar löpa från och med den dag då beloppet felaktigt betalades in i sig skälig, vilket även framgår av punkt 34 i denna dom. Emellertid måste den nya lagen – föreskriva – i enlighet med rättspraxis som nämnts i ovanstående punkt 37 – en övergångsperiod som ger de skattskyldiga tillräckligt med tid, efter antagandet av den nya lagen, att kunna väcka den talan som de hade rätt till enligt den tidigare gällande lagstiftningen.
- 43 En sådan nationell lagstiftning som den i det aktuella målet – som innebär att den frist inom vilken talan om återbetalning av felaktigt betalda belopp kan väckas förkortas från sex år från och med den dag då det misstag som ligger till grund för den felaktigt betalda skatten uppmärksammades, till sex år från och med den dag då skatten betalades, och som föreskriver att denna ändring ska gälla omedelbart för varje talan som väcks efter den dag då lagen antogs och varje talan som väcks mellan denna dag och ett tidigare datum (i förevarande fall den dag då förslaget om denna lag kungjordes, vilket är den dag då nämnda lag trädde i kraft) – uppfyller inte kravet på en övergångsperiod. En sådan lagstiftning gör det i praktiken omöjligt för skattskyldiga personer att utöva den rätt till återbetalning av felaktigt inbetald skatt som de hade tidigare. Av detta följer att en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet ska anses strida mot effektivitetsprincipen.

Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar

- 44 Domstolen erinrar om att det av fast rättspraxis följer att rättssäkerhetsprincipen – och den därmed sammanhängande principen om skydd för berättigade förväntningar – kräver att en reglering som innebär negativa konsekvenser i förhållande till enskilda ska vara klar och exakt, så att den enskilde kan förutse hur den kan komma att tillämpas (se, bland annat, dom av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, VEMW m.fl., REG 2005, s. I-4983, punkt 80). I likhet med vad domstolen har erinrat om i punkt 33 i denna dom måste en preskriptionstid fastställas i förväg för att kravet på rättssäkerhet ska kunna tillgodoses.

- 45 Domstolen har även slagit fast att principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan fråntar den skattskyldige en rätt som denne hade före den nämnda ändringen, nämligen rätten att erhålla återbetalning av skatter som tagits ut i strid med unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 46).
- 46 I aktuellt fall – som framgår av punkt 41 ovan – hade de skattskyldiga innan section 320 antogs en rätt att i syfte att begära återbetalning av felaktigt inbetald skatt väcka en talan enligt Kleinwort Benson vid de nationella domstolarna och kunde förvänta sig att de nationella domstolarna skulle avgöra huruvida deras talan kunde vinna framgång eller ej.
- 47 Antagandet av section 320 innebar dock att de skattskyldiga med retroaktiv verkan och utan övergångsperiod fråntogs denna rätt. Lagen har alltså inneburit en förändring som menligt påverkat deras situation, utan att de har kunnat förbereda sig för detta.
- 48 En sådan lagändring strider följaktligen mot rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar.
- 49 Av det ovan anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Effektivitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar – i en situation då skattskyldiga i enlighet med nationell rätt kan välja mellan två olika rättsmedel vad gäller återbetalning av skatt som tagits ut i strid med unionsrätten och preskriptionstiden för det ena av dessa rättsmedel är längre – utgör hinder mot en nationell lagstiftning som utan föregående underrättelse och med retroaktiv verkan förkortar denna preskriptionstid.

Den andra frågan

- 50 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan på något sätt påverkas av att möjligheten att använda det rättsmedel som har den längsta preskriptionstiden – vid den tidpunkt då den skattskyldige väcker sin talan – endast nyligen erkänts av en domstol i lägre instans och först senare definitivt bekräftats av högsta instans.
- 51 Det ska framhållas att sådana omständigheter inte är avgörande. Det avgörande är – som den hänskjutande domstolen har angett – det faktum att den skattskyldiga personen vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet enligt nationell lagstiftning hade rätten att förfoga över detta rättsmedel för att väcka talan om återbetalning av felaktigt inbetalda belopp.
- 52 Av detta följer att den andra frågan ska besvaras enligt följande. Svaret på den första frågan påverkas inte på något sätt av att möjligheten att använda det rättsmedel som har den längsta preskriptionstiden – vid den tidpunkt då den skattskyldige väcker sin talan – endast nyligen erkänts av en domstol i lägre instans och först senare definitivt bekräftats av högsta instans.

Rättegångskostnader

- 53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Effektivitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar – i en situation då skattskyldiga i enlighet med nationell rätt kan välja mellan två olika rättsmedel vad gäller återbetalning av skatt som tagits ut i strid med unionsrätten och preskriptionstiden för det ena av dessa rättsmedel är längre – utgör hinder mot en nationell lagstiftning som utan föregående underrättelse och med retroaktiv verkan förkortar denna preskriptionstid.**
- 2) **Svaret på den första frågan påverkas inte på något sätt av att möjligheten att använda det rättsmedel som har den längsta preskriptionstiden – vid den tidpunkt då den skattskyldige väcker sin talan – endast nyligen erkänts av en domstol i lägre instans och först senare definitivt bekräftats av högsta instans.**

Underskrifter