

HET BIEDEN VAN RECHTHERSTEL BIJ EEN SCHENDING VAN HET UNIERECHT IN BELASTINGZAKEN

MR. DRS. R. VAN DER HULLE EN MR. R. VAN DER HULLE¹

1 Inleiding

Wanneer nationale belastingwetgeving door het Hof van Justitie EU onverenigbaar met het Unierecht wordt verklaard, geldt als uitgangspunt dat aan belastingplichtigen die op basis van deze strijdige wetgeving belasting hebben betaald met terugwerkende kracht rechtsherstel moet worden geboden. Het oordeel van het Hof van Justitie EU dat nationale belastingwetgeving in strijd is met het Unierecht kan daardoor ingrijpende financiële gevolgen hebben voor een lidstaat. Een lidstaat kan proberen die gevolgen te beperken door het Hof te verzoeken de werking van zijn oordeel in de tijd te beperken. In dat geval hoeft een lidstaat niet met terugwerkende kracht rechtsherstel te bieden, maar kan hij volstaan met het aanpassen van de betrokken wetgeving waardoor een verdere schending van het Unierecht wordt voorkomen. Op grond van vaste rechtspraak van het Hof van Justitie EU geldt echter dat toewijzing van een verzoek om de werking van een arrest in de tijd te beperken alleen aan de orde kan zijn wanneer een gevaar bestaat voor ernstige economische verstoringen en de betrokken lidstaat in redelijkheid erop mocht vertrouwen dat de betrokken belastingwetgeving in overeenstemming was met het Unierecht. Aan deze voorwaarden wordt in de praktijk zeer zelden voldaan. In de meeste gevallen waarin nationale belastingwetgeving in strijd met het Unierecht blijkt te zijn, geldt daarom dat belastingplichtigen met terugwerkende kracht rechtsherstel moet worden geboden.²

In deze bijdrage willen wij nader ingaan op de vraag waaruit dit rechtsherstel moet bestaan. Dit willen wij doen aan de hand van een arrest van het Hof van Justitie EU van 15 oktober 2014.³ In dit recente arrest staat een Roemeense belastingregeling centraal die in 2011 door het Hof van Justitie EU onverenigbaar met het Unierecht was verklaard. Naar aanleiding van dit arrest had de Roemeense regering besloten de regeling aan te passen. De vraag was of in de aangepaste regeling op juiste wijze was voorzien in rechtsherstel voor belastingplichtigen die eerder op basis van de met het Unierecht strijdige regeling belasting hadden betaald. Het Hof van Justitie EU werd hiermee gedwongen opnieuw duidelijk te maken op welke wijze rechtsherstel moet worden geboden wanneer nationale belastingwetgeving onverenigbaar met het Unierecht wordt verklaard.

2 Het arrest van 15 oktober 2014

2.1 Feiten en prejudiciële vraag

De hiervoor bedoelde Roemeense regeling voorzag concreet in het heffen van belasting op tweedehands motorvoertuigen. Deze belasting, ook wel een vervuilingheffing genoemd, kon oplopen tot 30% van de marktwaarde en diende te worden betaald bij de eerste registratie van het motorvoertuig in Roemenië. Op tweedehands motorvoertuigen die reeds vóór de inwerkingtreding van de regeling op 1 juli 2008 waren geregistreerd, werd deze belasting niet geheven. In het op 7 april 2011 gewezen *Tatu*-arrest heeft het Hof van Justitie EU geoordeeld dat dit onverenigbaar is met art. 110

¹ Mr. drs. R. (Rob) van der Hulle is jurist bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. Mr. R. (Rick) van der Hulle is advocaat bij De Brauw Blackstone Westbroek te Amsterdam. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

² Zie hierover uitgebreid R. van der Hulle, 'Het afstemmen van belastingwetgeving op het Unierecht: lessen voor de praktijk', *WFR* 2014/796-803.

³ HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-331/13, *ECLI:EU:C:2014:2285* (Nicula).

van het EU-Werkingsverdrag, omdat hierdoor het in het verkeer brengen van in andere lidstaten gekochte tweedehands motorvoertuigen werd ontmoedigd.⁴

De Roemeense regering besloot naar aanleiding van dit arrest de regelgeving aan te passen. Het op 15 maart 2013 in werking getreden spoedbesluit nr. 9/2013 voorziet, anders dan de oorspronkelijke regeling, ook in het heffen van belasting op tweedehands motorvoertuigen die reeds vóór de inwerkingtreding van de oorspronkelijke regeling op 1 juli 2008 in Roemenië waren geregistreerd, en maakt daarmee dergelijke voertuigen alsnog belastingplichtig. Deze belasting, die thans een milieuheffing wordt genoemd, dient te worden afgedragen wanneer het voertuig opnieuw in Roemenië moet worden geregistreerd, bijvoorbeeld wanneer het eigendomsrecht daarvan wordt overgedragen. In het spoedbesluit was daarnaast bepaald dat belastingplichtigen die voorheen de vervuilingheffing hadden betaald, recht hadden op terugbetaling van het door hen betaalde bedrag, voor zover dit bedrag hoger was dan de milieuheffing die op basis van het spoedbesluit moet worden betaald bij de eerstvolgende nieuwe registratie van het motorvoertuig.⁵

De heer Nicula werd met deze terugbetalingsregeling geconfronteerd. In 2009 kocht hij een in een andere lidstaat geregistreerde tweedehands auto. Bij de registratie van dit voertuig in Roemenië had hij overeenkomstig de destijds geldende regeling een bedrag van ongeveer € 1.200 aan vervuilingheffing betaald. Nadat hij kennis had genomen van het hiervoor genoemde *Tatu*-arrest, diende de heer Nicula een verzoek om teruggave in. Hangende zijn beroep tegen de afwijzing van dit verzoek door de Roemeense belastingautoriteiten is spoedbesluit nr. 9/2013 in werking getreden. Omdat de op basis van dat besluit bij de eerstvolgende nieuwe registratie van het motorvoertuig in Roemenië te betalen milieuheffing hoger is dan het eerder betaalde bedrag van € 1.200 aan vervuilingheffing, had de heer Nicula geen recht op een teruggave. De Roemeense belastingrechter betwijfelde of dit in overeenstemming was met het Unierecht en besloot zich daarom tot het Hof van Justitie EU te wenden met de vraag of het Unierecht zich tegen deze terugbetalingsregeling verzet.⁶

2.2 Oordeel van het Hof

Het Hof van Justitie EU concludeert dat het Unierecht zich inderdaad tegen de in spoedbesluit nr. 9/2013 opgenomen terugbetalingsregeling verzet. Daartoe stelt het, onder verwijzing naar eerdere arresten, voorop dat het vaste rechtspraak is dat het recht op terugbetaling van heffingen die door een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die belastingplichtigen ontnemen aan de bepalingen van het Unierecht die dergelijke heffingen verbieden. Een lidstaat is daarom verplicht om in strijd met het Unierecht geïnde belasting terug te betalen. Deze verplichting om ten onrechte geïnde belasting terug te betalen omvat ook het betalen van rente over de periode tussen de ten onrechte verrichte inning van de belasting en de terugbetaling daarvan door de lidstaat.⁷

Het Hof van Justitie EU stelt vervolgens vast dat spoedbesluit nr. 9/2013 alleen voorziet in een teruggave van de eerder betaalde vervuilingheffing voor zover deze heffing hoger is dan de bij het spoedbesluit ingevoerde milieuheffing.⁸ Volgens het Hof wordt hiermee de verplichting om in strijd met het Unierecht geïnde belasting terug te betalen beperkt. In het geval van de heer Nicula komt deze verplichting zelfs geheel te vervallen, nu de verschuldigde milieuheffing bij een nieuwe registratie van zijn auto hoger zou zijn dan de eerder door hem betaalde vervuilingheffing.⁹ Daar komt bij dat de terugbetalingsregeling geen rekening houdt met de rente die aan belastingplichtigen die ten onrechte de vervuilingheffing hebben betaald is verschuldigd.¹⁰ Volgens het Hof is de in het spoedbesluit opgenomen terugbetalingsregeling dan ook onverenigbaar met het Unierecht.¹¹

2.3 Commentaar

Opvallend aan het arrest van 15 oktober 2014 is dat het Hof van Justitie EU niet veel woorden nodig heeft voor het oordeel dat het Unierecht zich tegen de in spoedbesluit nr. 9/2013 opgenomen terugbetalingsregeling verzet. Ook A-G Wathelet had daar weinig woorden voor nodig. Problematisch aan de terugbetalingsregeling is in de eerste plaats dat deze regeling geen rekening houdt met de rente die is verschuldigd aan belastingplichtigen die eerder ten onrechte de vervuilingheffing hebben betaald. Daarnaast is problematisch dat de terugbeta-

4 HvJ EU 7 april 2011, nr. C-402/09, ECLI:EU:C:2011:219. Zie in dezelfde zin HvJ EU 7 juli 2011, nr. C-263/10, ECLI:EU:C:2011:466 (Nisipeanu).

5 Zie r.o. 3 t/m 9.

6 Zie r.o. 10 t/m 16.

7 Zie r.o. 26 t/m 29.

8 Zie r.o. 35.

9 Zie r.o. 36.

10 Zie r.o. 37.

11 Zie r.o. 38.

ling van de vervuilingshewing afhankelijk is gesteld van de bij het spoedbesluit ingevoerde milieuheffing. Het Hof overweegt terecht dat hierdoor de Unierechtelijke verplichting voor Roemenië om ten onrechte geïnde belasting terug te betalen wordt beperkt. In het geval van de heer Nicula komt deze verplichting zelfs geheel te vervallen. Zoals hiervoor is beschreven, moet de milieuheffing worden afgedragen bij de eerstvolgende nieuwe registratie van het tweedehandse motorvoertuig in Roemenië. A-G Wathelet heeft erop gewezen dat het ook helemaal niet zeker is dat dergelijke voertuigen nog van eigenaar veranderen en daarom opnieuw moeten worden geregistreerd. De in het spoedbesluit opgenomen terugbetalingsregeling hield daar geen rekening mee.¹²

De meest voor de hand liggende en eenvoudigste manier waarop de Roemeense regering naar onze mening uitvoering had kunnen geven aan het *Tatu*-arrest was door de oorspronkelijke regeling die in de vervuilingshewing voorzag in te trekken, de op basis van deze met het Unierecht strijdige regeling ten onrechte geïnde belasting met rente terug te betalen, en ten slotte een nieuwe regeling vast te stellen die wel met het Unierecht in overeenstemming is. Ook A-G Wathelet heeft uitdrukkelijk deze route geopperd.¹³ Het is duidelijk dat de Roemeense regering daar echter niet voor heeft gekozen. De reden hiervoor is naar onze indruk vooral gelegen in de wens van de regering om de gevolgen van het *Tatu*-arrest voor de Roemeense schatkist zo veel mogelijk te beperken. Uit de conclusie van A-G Wathelet blijkt dat de Roemeense regering ter zitting erop heeft gewezen dat op basis van het spoedbesluit ongeveer € 750 miljoen aan belasting is geïnd.¹⁴ Een groot deel daarvan zal bestaan uit de eerder geïnde vervuilingshewing. Volgens de regering zou terugbetaling van dit bedrag het begrotingstekort voor het jaar 2013 doen toenemen, waardoor Roemenië mogelijk niet meer aan de Europese begrotingsregels zou kunnen voldoen.¹⁵

Uit het arrest van 15 oktober 2014 kan worden afgeleid dat het Hof van Justitie EU niet heel erg onder de indruk was van dit betoog. Het Hof houdt strikt vast aan zijn rechtspraak dat ten onrechte geïnde belasting met rente aan belastingplichtigen moet worden terugbetaald. Daartoe verwijst het Hof naar het *Littlewoods Retail*-arrest van 19 juli 2012 en het *Irimie*-arrest van 18 april 2013. In het eerstgenoemde arrest staat een geschil tussen diverse ondernemingen en de Britse belastingautoriteiten centraal.¹⁶ Vaststond dat deze onderne-

mingen in het verleden te veel BTW hadden afgedragen en daarom bij de belastingautoriteiten verzoeken om teruggave hadden ingediend. Deze verzoeken waren weliswaar toegewezen, maar de uiteindelijk terugbetaalde bedragen waren volgens de ondernemingen niet hoog genoeg. Het Hof van Justitie EU bracht naar aanleiding van de door het Britse *High Court* hierover gestelde prejudiciële vragen in herinnering dat lidstaten verplicht zijn ten onrechte geïnde belasting terug te betalen en dat deze verplichting ook het betalen van rente omvat.¹⁷ Bij het ontbreken van een Unierechtelijke regeling blijft het echter aan de lidstaten om de voorwaarden te stellen waaronder de rente moet worden betaald. Wel zullen zij het gelijkheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel daarbij in acht moeten nemen.¹⁸ Dit laatstgenoemde beginsel verlangt volgens het Hof dat de te betalen rente een passende vergoeding vormt voor het verlies dat een belastingplichtige heeft geleden als gevolg van de onverschuldigd betaalde belasting.¹⁹

.....

**“Het aan
belastingplichtigen te
bieden rechtsherstel moet
bestaan uit het
terugbetalen van de ten
onrechte geïnde belasting
met rente”**

.....

In het *Irimie*-arrest heeft het Hof van Justitie EU hierop voortgebouwd.²⁰ Net als het arrest van 15 oktober 2014 hangt dat arrest samen met de oorspronkelijke Roemeense regeling die voorzag in de vervuilingshewing op tweedehands motorvoertuigen. Naar aanleiding van het *Tatu*-arrest waarin deze heffing onverenigbaar met art. 110 van het EU-Werkingsverdrag is verklaard, verzocht mevrouw Irimie om teruggave van de door haar eerder betaalde vervuilingshewing. Dit deed zij echter niet op basis van de in spoedbesluit nr. 9/2013 opgenomen terugbetalingsregeling, maar op basis van een andere, meer algemene belastingregeling. Uit deze meer algemene regeling volgde dat de rente over een door de Roe-

12 Zie punten 60 en 61 van *Concl. A-G Wathelet van 15 mei 2014*, ECLI:EU:C:2014:332.

13 Zie punt 43 van de conclusie.

14 Zie punt 69 van de conclusie.

15 Zie punt 70 van de conclusie.

16 HvJ EU 19 april 2012, nr. C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478.

17 Zie r.o. 24 t/m 26.

18 Zie r.o. 28.

19 Zie r.o. 29.

20 HvJ EU 18 april 2013, nr. C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250.

meense belastingautoriteiten terug te betalen belasting eerst wordt toegekend vanaf de dag na die waarop om terugbetaling is verzocht.²¹ Het Hof van Justitie EU oordeelde dat dit onverenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel, nu een belastingplichtige daardoor geen passende vergoeding wordt geboden voor het verlies dat hij als gevolg van de onverschuldigde betaling van belasting heeft geleden. Dit verlies hangt volgens het Hof mede af van de duur van de onbeschikbaarheid van het ten onrechte betaalde bedrag en doet zich daarom in beginsel voor in de periode tussen de datum van de onverschuldigde betaling van de betrokken belasting en de datum van terugbetaling daarvan.²²

Zoals gezegd houdt het Hof in het arrest van 15 oktober 2014 strikt vast aan deze rechtspraak. Tegen die achtergrond is het interessant dat A-G Wathelet in zijn conclusie nog een andere mogelijkheid heeft genoemd waarmee de Roemeense regering naar zijn mening aan het *Tatu*-arrest tegemoet had kunnen komen.²³ Volgens hem kon de door het Hof van Justitie EU in dat arrest geconstateerde schending van het Unierecht ook worden opgeheven door de oorspronkelijke regeling zo te wijzigen dat met onmiddellijke ingang ook van eigenaren van tweedehands motorvoertuigen die reeds vóór de inwerkingtreding van de regeling in Roemenië waren geregistreerd belasting zou worden geïnd, in plaats van bij de eerstvolgende nieuwe registratie van het motorvoertuig. De advocaat-generaal meende dat de regering door deze wijziging zelfs elk risico voor de begroting had kunnen voorkomen:

*"Aangezien de Roemeense regering met de vaststelling van spoedbesluit nr. 9/2013 ervoor heeft gekozen de vervuilingshoefde te handhaven in de vorm van de milieuheffing, hoefde zij, om (...) verstoring van de begroting te voorkomen en de (...) teweeggebrachte discriminatie te beëindigen, alleen maar de milieuheffing te innen bij de eigenaars van tweedehandsvoertuigen die in Roemenië reeds waren geregistreerd en aan de vervuilingshoefde waren ontsnapt, en dit onmiddellijk in plaats van bij de eerstvolgende inschrijving van het eigendomsrecht op die voertuigen."*²⁴

Wij betwijfelen of dit standpunt van A-G Wathelet juist is. De door hem voorgestelde wijziging van de regeling zou inderdaad de door het Hof geconstateerde schending van het Unierecht opheffen. Dit laat echter onverlet dat de oorspronkelijke regeling onverenigbaar was met het Unierecht en dat de in die regeling voorziene vervuilingshoefde daarom ten onrechte was geïnd. Zoals

het Hof in het arrest van 15 oktober 2014 heeft benadrukt, is en blijft Roemenië verplicht om deze belasting met rente terug te betalen, en daarmee belastingplichtigen met terugwerkende kracht rechtsherstel te bieden. Het komt ons voor dat dit per saldo wel degelijk gevolgen zou kunnen hebben voor de begroting.

3 Nederland

Het zojuist besproken arrest is ook interessant voor de Nederlandse rechtspraak. Op dit moment is vooral de belasting op het gebruik van personenauto's en motorrijwielen (hierna: BPM) erg actueel. Deze belasting moet onder meer worden afgedragen bij de registratie van een personenauto of motorrijwiel in Nederland. Op 2 maart 2012 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat de in art. 10 lid 2 Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 voorziene wijze waarop de in het eerste lid van dat artikel bedoelde vermindering van de verschuldigde BPM moet worden berekend onverenigbaar is met het Unierecht.²⁵ Daartoe overwoog de belastingkamer dat de voorgeschreven berekeningswijze niet kon voorkomen dat op ingevoerde personenauto's of motorrijwielen in bepaalde gevallen meer BPM wordt geheven dan op vergelijkbare binnenlandse voertuigen.²⁶

Naar aanleiding van dit arrest hebben veel belastingplichtigen verzocht om teruggave van een deel van de door hen betaalde BPM.²⁷ Een belangrijke vraag is welk rentepercentage bij de berekening van deze teruggave moet worden gehanteerd en, meer in het bijzonder, over welke periode rente moet worden betaald. In de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn hierover regels opgenomen. In art. 30ha lid 2 AWR is uitdrukkelijk bepaald dat de periode waarover rente moet worden betaald niet eerder aanvangt dan drie maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggave betrekking heeft. Voor de jaren 2011 en 2012 was in art. 30f lid 3 aanhef en onderdeel d onder 2° AWR hetzelfde aanvangsmoment opgenomen.

Naar onze mening stond en staat de Algemene wet inzake rijksbelastingen op dit punt op gespannen voet met het Unierecht. Zoals hiervoor is beschreven, heeft het Hof van Justitie EU in het *Littlewoods Retail*-arrest overwogen dat het betalen van rente een passende vergoeding dient te vormen voor het verlies dat de belastingplichtige heeft geleden als gevolg van de onverschuldigd betaalde belasting. Uit het nadien gewezen *Irimie*-arrest

²¹ Zie r.o. 13.

²² Zie r.o. 27 en 28.

²³ Zie punt 43 van de conclusie.

²⁴ Zie punt 83 van de conclusie.

²⁵ HR 2 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV7393.

²⁶ Zie r.o. 3.5.3 en 3.6.

²⁷ Vgl. in dit verband E. Nijkeuter & M.F. de Wilde, "Met de kennis van nu..." (deel II). Over FII 2, gewezen arresten en wat mogelijk nog volgt', WFR 2013/185-197.

blijkt dat het doeltreffendheidsbeginsel verlangt dat deze rente over de gehele periode tussen de datum van de onverschuldigde betaling van de belasting en de datum van terugbetaling wordt berekend. Uit art. 30ha lid 2, voorheen art. 30f lid 3 aanhef en onderdeel d onder 2° AWR volgt echter dat eerst vanaf drie maanden na het einde van het boekjaar of kalenderjaar waarin te veel BPM is betaald rente hoeft te worden berekend. Belastingplichtigen die in een van deze maanden of reeds daarvóór te veel BPM hebben betaald, kunnen hierdoor in zoverre geen aanspraak maken op rente over de door hen te veel betaalde belasting. Evenmin is verzekerd dat de termijn waarover rente moet worden berekend doorloopt tot het moment waarop de te veel betaalde belasting daadwerkelijk is terugbetaald. Uit het *Irimie*-arrest blijkt dat dit alles onverenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel.

Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden is in een recente uitspraak tot hetzelfde oordeel gekomen.²⁸ In de aan die uitspraak ten grondslag liggende zaak stond vast dat de belastingplichtige te veel BPM had betaald, zodat hij recht had op terugbetaling van een deel van het door hem betaalde bedrag inclusief rente. Eén van de vragen die het gerechtshof moest beantwoorden, was of de in art. 30f lid 3 aanhef en onderdeel d onder 2°, thans art. 30ha lid 2 AWR neergelegde periode waarover deze rente moet worden berekend in overeenstemming is met het Unierecht. Onder verwijzing naar het *Irimie*-arrest beantwoordde het gerechtshof deze vraag ontkennend: *"Toepassing van het (...) arrest Irimie brengt naar het oordeel van het Hof mee dat rente moet worden vergoed over het tijdvak dat aanvangt op de dag na die van de betaling van de onverschuldigde BPM en eindigt op de dag waarop het betreffende bedrag wordt terugbetaald. Nu niet bekend is op welke dag de terugbetaling zal plaatsvinden of wellicht al heeft plaatsgevonden, zal het Hof de Inspecteur gelasten de rentevergoeding te berekenen op de wijze zoals hiervoor omschreven."*²⁹

Hoewel het gerechtshof dat niet uitdrukkelijk overwoog, besloot het hiermee in feite om art. 30f lid 3 aanhef en onderdeel d onder 2° AWR buiten toepassing te laten.³⁰ Naar onze mening is dit een juist oordeel.

²⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 1 april 2014,

ECLI:NL:GHARL:2014:2682.

²⁹ Zie r.o. 4.8.

³⁰ Zie in dezelfde zin Rb. Gelderland 7 augustus 2014,

ECLI:NL:RBGEL:2014:4895, r.o. 11; Rb. Zeeland-West-Brabant

17 juli 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:4784, r.o. 4.7.

4 Afronding

Wanneer het Hof van Justitie EU een nationale belastingregeling onverenigbaar met het Unierecht verklaart, geldt als uitgangspunt dat aan belastingplichtigen die op basis van die strijdige regeling belasting hebben betaald met terugwerkende kracht rechtsherstel moet worden geboden. Het oordeel dat een nationale belastingregeling in strijd is met het Unierecht kan daardoor ingrijpende financiële gevolgen hebben voor een lidstaat. In het in deze bijdrage besproken arrest van 15 oktober 2014 heeft het Hof van Justitie EU, onder verwijzing naar eerdere rechtspraak, benadrukt dat het aan belastingplichtigen te bieden rechtsherstel moet bestaan uit het terugbetalen van de ten onrechte geïnde belasting met rente. Deze rente dient te worden betaald over de periode tussen de ten onrechte verrichte inning van de belasting en de terugbetaling daarvan door de lidstaat. In het arrest van 15 oktober 2014 heeft het Hof van Justitie EU aan deze verplichting strikt vastgehouden. Het betoog van de betrokken lidstaat dat terugbetaling aanzienlijke financiële gevolgen heeft, lijkt een uitzondering daarop niet te kunnen rechtvaardigen. Een lidstaat die in strijd met het Unierecht ten onrechte belasting heeft geïnd, is en blijft verplicht om deze belasting terug te betalen.

Naar onze mening, en zoals ook het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden inmiddels heeft geoordeeld, is de Algemene wet inzake rijksbelastingen op dit punt in strijd met het Unierecht. In art. 30ha lid 2, voorheen art. 30f lid 3 aanhef en onderdeel d onder 2° AWR, is bepaald dat de periode waarover rente moet worden betaald niet eerder aanvangt dan drie maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggave betrekking heeft. Belastingplichtigen die in een van deze drie maanden of daarvóór te veel belasting hebben betaald, kunnen hierdoor in zoverre geen aanspraak maken op rente over het door hen te veel betaalde bedrag. Evenmin is verzekerd dat de termijn waarover rente moet worden berekend doorloopt tot de dag waarop het te veel betaalde bedrag daadwerkelijk is terugbetaald.

Het verdient aanbeveling de Algemene wet inzake rijksbelastingen op dit punt aan te passen en alsnog in overeenstemming te brengen met het Unierecht. Tot dat moment zijn rechters en de Belastingdienst naar onze mening verplicht om de hiervoor genoemde bepalingen buiten toepassing te laten en om in plaats daarvan rechtstreeks de in deze bijdrage besproken rechtspraak van het Hof van Justitie EU in acht te nemen.