

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 14 maj 1998^{*}

1. I dessa förenade mål har Pretore di Roma ställt en och samma tolkningsfråga avseende konsekvenserna av att en nationell regel är oförenlig med gemenskapsrätten då det genom den nationella regeln införs en skatt som är oförenlig med gemenskapsrätten och de skattskyldiga väcker talan för att erhålla återbetalning av den skatt de erlagt.

3. Efter att domstolen meddelat sin dom av den 20 april 1993 i målet Ponente Carni och Cispadana Costruzioni² (nedan kallad domen i målet Ponente Carni) till följd av ett antal frågor avseende tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning³, avskaffade den italienske lagstiftaren den årliga skatten och sänkte skatten på det första införandet i företagsregistret till 500 000 LIT.⁴

Bakgrund, förfarandena vid den nationella domstolen samt tolkningsfrågan

2. Besluten om hänskjutande innehåller mycket knapphändiga uppgifter om bakgrunden till respektive mål vid den nationella domstolen. Det framgår emellertid av dessa uppgifter att de bolag som är parter i målen under ett obestämt antal år har betalat en årlig statlig skatt för införande av bolag i företagsregistret. Denna skatt infördes genom Republiken Italiens presidents dekret nr 641 av den 26 oktober 1972 (nedan kallat dekret nr 641/1972) och vars storlek har ändrats vid ett antal tillfällen genom lag.¹

4. Även de italienska domstolarna förklarade att den årliga skatten var oförenlig med gemenskapsrätten⁵ och att de belopp som inbetalats följaktligen hade erlagts utan grund.

2 — Se domen i de förenade målen C-71/91 och C-178/91 (REG 1993, s. I-1915).

3 — EGT L 249, s. 25.

4 — Se lagdekret nr 331 av den 30 augusti 1993 som har omvandlats till lag nr 427 av den 29 oktober 1993.

5 — Se i det avseendet Corte di cassazione (prima Sezione civile) dom av den 23 november 1994 i mål nr 9900 och av den 23 februari 1996 i mål nr 4468 och nr 3458 vilken meddelades av de förenade kamrarna (Sezioni Unite). I punkt nr 2 i sin dom av den 24 februari 1995 i mål nr 56 fastslog Corte costituzionale, efter att ha crinrat om hur skatten utvecklets, följande med avseende på åren innan skatten avskaffades: "Eftersom italienska staten — i enlighet med vad EG-domstolen har fastslagit i dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91 — uppbar skatten utan grund i strid med artikel 10 i direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969, kan de erlagda beloppen återbetalas på grundval av gemenskapsrätten, vilken är direkt tillämplig i den italienska rättsordningen."

^{*} Originalspråk: spanska.

1 — För en mer detaljerad beskrivning av hur skatten har utvecklats, se punkt 7 och följande punkter i mitt förslag till avgörande i mål C-231/96, EDIS (REG 1998, s. I-4951, s. I-4954).

5. De ovannämnda bolagen ansökte vid Pretura circondariale di Roma om att ett decreto ingiuntivo⁶ (betalningsföreläggande) skulle utfärdas, vilket bifölls. Genom betalningsföreläggandet förpliktades finansministeriet att återbetala de belopp som bolagen under tidigare år hade erlagt. Ministero delle Finanze bestred betalningsföreläggandet och anförde ett antal grunder, bland annat att Pretore di Roma inte är behörig att avgöra skatterättsliga tvister och att sökandens rätt till återbetalning hade prekluderats.

6. Enligt Pretore di Roma är det nödvändigt att EG-domstolen uttalar sig om båda dessa invändningar. Om rättsförhållandet mellan skattemyndigheten och de bolag som betalat skatten är av skatterättslig natur, är den nationella domstolen inte behörig att avgöra tvisten, eftersom det inte ankommer på sagda domstol att döma ”i tvister avseende skatter och avgifter”. Även tillämpningen av de regler som avgör huruvida fristerna för att väcka talan har prekluderats beror på tvisternas rättsliga kvalificering, det vill säga på frågan om tvisterna skall betecknas som skatte- eller civilrättsliga.

7. Av den anledningen, och med utgångspunkt från att den nationella lagen om införande av skatten är oförenlig med gemenskapsrätten, har Pretore di Roma vänt sig till domstolen för att fråga om oförenligheten i

fråga innebär att lagen inte skall tillämpas i sin helhet och om den även påverkar kvalificeringen av rättsförhållandet mellan skattemyndigheten och den skattskyldige, vilket rättsförhållande ligger till grund för talan om återbetalning.

8. Tolkningsfrågan har följande lydelse:

”Skall det faktum att artikel 3.18 och 3.19 i D. L. nr 853 av den 19 december 1984, som ändrades till lag nr 17 av den 17 februari 1985, är oförenlig med artikel 10 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969, såsom denna har tolkats i domstolens dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, anses innebära att sagda artikel 3.18 och 3.19, på grundval av de kriterier som domstolen har fastslagit i fråga om integration av nationell rätt och gemenskapsrätt, inte heller i någon del skall tillämpas och skall det närmare bestämt anses innebära att den nationella domstolen inte skall beakta sagda nationella bestämmelser när den kvalificerar det rättsförhållande på vars grundval en medborgare i en medlemsstat begär att skattemyndigheterna skall återbetala belopp som har erlagts i strid med nämnda artikel 10 i direktiv 69/335/EEG?”

6 — Enligt artikel 633 i civilprocesslagen har domstolarna på vissa villkor (att skulden är säker, likvid och exigibel samt grundad på giltiga handlingar) rätt att utge ett "decreto ingiuntivo", genom vilket gäldenären, exekutivt om än provisoriskt, åläggs att erlägga det krävda beloppet.

Tolkningsfrågans första del

9. Genom tolkningsfrågan berörs två på varandra följande problem, varav det första har en större räckvidd än det andra. För det första har Pretore di Roma velat få klarhet i frågan om en nationell regel som är oförenlig med gemenskapsrätten inte skall tillämpas. För det andra har Pretore di Roma berört en specifik aspekt av ovannämnda fall, nämligen vilka följderna blir för "kvalificeringen" av ett visst rättsförhållande av att den nationella regeln inte tillämpas.
10. Domstolen har redan besvarat den första delfrågan vid ett antal tillfällen. En nationell regel som är oförenlig med gemenskapsrätten kan inte tillämpas och följaktligen skall de nationella domstolarna underlåta att tillämpa den i den tvist de håller på att avgöra.
11. Det skulle i själva verket inte gå att garantera gemenskapsrättens enhetliga tillämpning om medlemsstaterna krävde att deras egna nationella rättsregler skulle ha företräde framför gemenskapsregler, det vill säga om de kunde ge tillämpningen av nationella regler företräde framför tillämpningen av gemenskapsregler i fall då reglerna i fråga är motstridiga.
12. Sedan den klassiska domen av den 9 mars 1978 i målet *Simmenthal*⁷ uttrycks detta påstående i tillräckligt kategoriska ordalag. Jag vill erinra om att de tolkningsfrågor som Pretore di Susa hade ställt i målet *Simmenthal*, likt tolkningsfrågan i förevarande mål, avsåg återbetalning av vissa skatter som den italienska skattemyndigheten hade uppburit på grundval av nationella regler som stred mot gemenskapsrätten (rent konkret rörde det sig om hygienavgifter som togs ut vid import av nötkött).
13. Pretore di Susa frågade redan för 20 år sedan om konsekvenserna av principen om gemenskapsrättens direkta tillämplighet vid en konflikt mellan en gemenskapsrättslig regel och en senare införd nationell lagbestämmelse. Domstolens svar, som senare har blivit något av en standardformulering, var att en nationell domstol, som inom ramen för sin behörighet skall tillämpa gemenskapsrättsbestämmelserna, är skyldig att säkerställa att dessa regler ges full verkan genom att med stöd av sin egen behörighet, om det behövs, underlåta att tillämpa varje motstridande — även senare — bestämmelse i nationell lagstiftning, utan att domstolen behöver begära eller avvakta ett föregående avskaffande av en sådan bestämmelse genom lagstiftning eller något annat konstitutionellt förfarande.
14. Denna princip i rättspraxis, som inte utan polemik har genomförts i medlemssta-

7 — Mål 106/77, REG 1978, s. 629; svensk specialutgåva, volym 4, s. 75.

ternas rättsordningar,⁸ har vid upprepade tillfällen fastslagits av EG-domstolen.⁹ Utan tvekan är principen tillämplig på skatten i fråga och de högsta italienska domstolarna har fastslagit att så faktiskt är fallet.¹⁰ För övrigt har detta inte ifrågasatts av någon av parterna i målet vid den nationella domstolen.

15. Som svar på tolkningsfrågans första del måste det således ånyo fastslås att om en nationell regel har fastslagits vara oförenlig med gemenskapsrätten, skall den inte tillämpas av de nationella domstolarna.

Tolkningsfrågans andra del: konsekvenserna för kvalificeringen av vissa rättsförhållanden av att den nationella rätten inte tillämpas

16. Om det är riktigt att domstolen har givit prov på fasthet då den fastslagit principen om gemenskapsrättens företräde, har den även givit prov på försiktighet då den inte har uttalat sig om vilket rättsligt institut som ligger till grund för skyldigheten att inte tillämpa nationella regler som strider mot gemenskapsrättsliga regler.

17. I enlighet med vad jag nyss påpekat, har domstolen endast fastslagit att de nationella bestämmelserna inte kan tillämpas, eftersom själva genomförandet av Europeiska gemenskapen som en rättsgemenskap annars skulle bli lidande. Domstolen har emellertid — med rätta — avstått från att uttala sig om hur principen i fråga skall uttryckas såsom abstrakt och allmänt begrepp, det vill säga vilket rättsligt institut som ligger till grund för skyldigheten att inte tillämpa nationell rätt.

18. Domstolen hade teoretiskt sett i sin rättspraxis kunnat tillämpa något av den allmänna rättsteorins välkända juridiska begrepp (exempelvis att den nationella regeln "är obefintlig", "ogiltig", "en nullitet", "saknar verkan", "inte längre är i kraft" eller "är olaglig" eller liknande) för att beskriva det fel som häftar vid en nationell regel som strider mot gemenskapens rättsordning.

19. Domstolen har emellertid noggrant undvikit att använda sig av dessa begrepp i sin rättspraxis inom detta område, utan därför att den anser att valet mellan ovanstående begrepp — vars innebörd dessutom varierar i de olika rättsordningarna — snarare bör göras inom varje rättssystem. Inom ramen för den lösning som väljs inom varje rättsordning är det de nationella domstolarna som kommer att fatta ett avgörande, närmare bestämt de domstolar som har till uppgift att i var och en av medlemsstaterna kontrollera att den egna lagstiftningen är "rättsenlig".¹¹

8 — Vad beträffar Italien, se Barav, A.: "Cour constitutionnelle italienne et droit communautaire: le fantôme de Simmenthal", *Revue trimestrielle de droit européen*, 1985, s. 313—341.

9 — Se senast dom av den 5 mars 1998 i mål C-347/96, Solred (REG 1998, s. I-937), punkt 30.

10 — Se punkt 4 och fotnot 5 ovan.

11 — Detta hindrar inte att den nationella lagstiftaren av rättsäkerhetsskäl skall upphäva den nationella lag som strider mot gemenskapsrätten.

20. I sin dom av den 4 april 1968 i målet Lück¹² uttalade sig domstolen uttryckligen i detta avseende. Det rörde sig om en tolkningsfråga genom vilken domstolen hade ombetts att klargöra om gemenskapsrättens företrädare — i det fallet rörde det sig om artikel 95 i EEG-fördraget — innebar att bestämmelser i nationell rätt som strider mot gemenskapsrätten skall anses (från och med ikraftträdandet av artikel 95 tredje stycket) vara en nullitet eller helt enkelt upphävda.

21. Svaret i domen i målet Lück blev att även om den verkan som tillerkänns artikel 95 i fördraget utesluter tillämpningen av varje intern bestämmelse som strider mot artikeln i fråga, begränsar inte sagda bestämmelse de nationella domstolarnas befogenhet att bland den nationella rättsordningens olika metoder tillämpa dem som lämpar sig för att säkerställa de individuella rättigheter som gemenskapsrätten tillerkänner enskilda. Följaktligen, tillade domstolen, ”ankommer det på den hänskjutande domstolen att välja någon av de lösningar som angivits i tolkningsfrågan eller någon annan lösning”.

22. För att säkerställa gemenskapsrättens företrädare framför nationella regler som strider mot densamma, är det av avgörande betydelse att reglerna i fråga inte tillämpas inom den nationella rättsordningen. Därigenom garanteras såväl att gemenskapsrätten iaktas som att den tillämpas enhetligt i samtliga medlemsstater.

i) *Påståendet att den nationella regel som strider mot gemenskapsrätten ”är obefintlig”*

23. I sitt skriftliga yttrande¹³ hävdar kommissionen att domstolen, då den har att göra med en nationell bestämmelse varigenom en skatt införs som strider mot gemenskapsrätten, skall avgöra om bestämmelsen ”skall anses vara obefintlig med retroaktiv verkan (*ex tunc*)” eller om den tvärtom ”skall anses vara upphävd med omedelbar verkan (*ex nunc*) med anledning av att den förklaras strida mot gemenskapsrätten”. I andra delar av yttrandet nöjer sig kommissionen med att hävda att omständigheterna att ”staten saknar befogenhet att lagstifta” eller att det endast ”saknas beskattningsrätt” borde vara avgörande för det svar som skall ges den hänskjutande domstolen.

24. Jag skall i detta avsnitt undersöka de problem som följer av att en nationell regel som strider mot gemenskapsrätten anses vara ”obefintlig”. I följande avsnitt skall jag beröra påståendet att staten saknar beskattningsrätt i förevarande mål, eftersom den hänskjutande domstolen hänvisar till den frågan i sin argumentering avseende kvalificeringen av det skatterättsliga förhållandet.

25. Jag anser att domstolen inte bör avvika från den försiktiga inställning som jag nämnt

13 — Det rör sig i själva verket om punkt 20 i kommissionens yttrande i mål C-231/96, EDIS, till vilket kommissionen hänvisar i förevarande mål.

ovan, för att i stället börja utarbeta eller välja egna rättsinstitut i detta ämne eller för att avgöra den klart teoretiska debatten om vilket av de ovannämnda instituten som skall anses vara tillämpligt. Att göra det är inte nödvändigt — genom att bibehålla principen att den nationella regeln inte är tillämplig garanteras gemenskapsrättens företräde — och förmodligen inte ens lämpligt, med beaktande av de olika uppfattningar som kan tänkas göras gällande inom området.

26. Det är emellertid riktigt att ett avsnitt i punkt 17 i domen i målet *Simmenthal* skulle kunna tolkas — vilket även har skett — i strid med vad jag ovan anförde. Jag avser det stycke i vilket domstolen fastslog följande: ”[e]nligt principen om gemenskapsrättens företräde skall dessutom fördragsbestämmelserna och institutionernas direkt tillämpliga rättsakter ha den verkan i förhållande till medlemsstaternas inhemska rätt att de inte endast medför att varje motstridande föreskrift i den befintliga nationella lagstiftningen blir automatiskt otillämplig i och med att gemenskapsreglerna träder i kraft, utan även *hindrar* — genom att dessa bestämmelser och rättsakter utgör en integrerad del av och har företräde inom den rättsordning som är tillämplig inom varje medlemsstats territorium — *att nya nationella lagstiftningsakter antas med giltig verkan till den del de är oförenliga med gemenskapsreglerna.*”¹⁴

27. Enligt en tolkning av detta stycke, vilken företräds av en minoritet inom doktrinen,

skulle det gå att dra slutsatsen att senare tillkommen nationell lag som strider mot gemenskapsrätten ”är obefintlig”. Kommissionen förefaller närma sig detta synsätt, eftersom den, efter att i sitt yttrande ha citerat punkt 17 i domen i målet *Simmenthal*, stödjer sig på denna för att hävda att omständigheten att en nationell regel är oförenlig med gemenskapsrätten ”medför att medlemsstaten fullständigt saknar beskattningsrätt” och i punkt 20 i yttrandet ställer sig kommissionen frågan om domstolen borde förklara att den nationella regeln i fråga är obefintlig.

28. Även om jag medger att argumenten för denna tolkning är tungt vägande, kan jag inte ansluta mig till dem.

29. Kommissionens inställning, som förefaller vara att det endast går att välja mellan att fastslå att den nationella regeln i fråga är obefintlig och att upphäva densamma, förefaller vara dels överdrivet förenklande och dels förvirrad, eftersom den blandar ihop tidsmässiga aspekter med materiella aspekter vilka samtliga avser båda alternativen.

30. I själva verket är det möjligt — och i viss utsträckning är det i vissa rättsordningar vanligt förekommande — att ogiltigförklara en nationell bestämmelse och att låta förklaringen ha retroaktiv verkan utan att detta rättsligt sett är liktydigt med att bestämmelsen förklaras vara ”obefintlig”.

31. Det finns heller ingenting som hindrar att en regel upphävs och att en bestämmelse

14 — Min kursivering.

samtidigt antas som ger upphävandet retroaktiv verkan. Detta skulle visserligen förutsätta ett undantag från den allmänna principen att upphävande sker med omedelbar verkan, men lagstiftaren kan även ge bestämmelser om upphävande retroaktiv verkan. Det är en annan fråga hur lagstiftaren önskar utforma det system som reglerar rättsförhållanden som uppstod inom den upphävda regelns tillämpningsområde medan denna var i kraft.

32. Således skall tidsmässiga aspekter inte blandas ihop med de i förevarande fall aktuella rättsinstitutens art eller verkningar. Det rör sig om olika problem som kräver en differentierad analys.

33. Dessutom anser jag att kommissionens uppfattning att valet mellan att förklara att en regel är obefintlig och att upphäva densamma (det enda alternativ som kommissionen anser att domstolen har) är alltför förenklat. Domstolen har i själva verket aldrig ansett det vara nödvändigt att uttala sig i denna fråga, eftersom den har valt en princip (att regeln inte skall tillämpas) som undviker de problem som följer av ett val mellan dessa båda lösningar.

34. Vad beträffar påståendet att den nationella regel som strider mot gemenskapsrätten "är obefintlig", vill jag inledningsvis påpeka att en sådan fiktion — det rör sig nämligen utan tvakan om en rättslig fiktion, eftersom lagen har existerat och, i fall som det nu

aktuella, haft verkningar under flera år — inte är nödvändig ens mot bakgrund av punkt 17 i domen i målet *Simmenthal*, i vilken det endast fastslås att det är omöjligt att "med giltig verkan" anta nationella lagar som är oförenliga med gemenskapsregler. Det förhåller sig således snarare så att den nationella regeln är ogiltig än att den är obefintlig.

35. Jag anser dessutom att då det rör sig om att undersöka verkningarna av att en nationell lag som faktiskt har tillämpats i efterhand förklaras vara oförenlig med gemenskapsrätten, är det meningslöst att i strikt juridiska termer tala om att lagen "är obefintlig".

36. Att exceptionellt grova fel som häftar vid en rättsakt inom en rättsordning bemöts eller sanktioneras genom att rättsakten förklaras vara "obefintlig", förekommer i vissa medlemsstaters rättssystem vid kvalificeringen av vissa administrativa rättsakter. I likhet med vad fallet är inom dessa rättssystem har domstolen medgivit att en gemenskapsrättsakt som är behäftad med särskilt grova och uppenbara fel kan kvalificeras som "obefintlig".¹⁵

15 — Se i det avseendet dom av den 26 februari 1987 i mål 15/85, *Consorzio Cooperative d'Abruzzo* mot kommissionen (REG 1987, s. 1005; svensk specialutgåva, volym 9), punkt 10. Skillnaden mellan en gemenskapsrättsakts "obefintlighet" och dess "ogiltighet" undersöktes av domstolen i samband med kommissionens överklagande av förstainstansrättens dom av den 27 februari 1992 i de förenade målen T-79/89, T-84/89, T-86/89, T-89/89, T-91/89, T-92/89, T-94/89, T-96/89, T-98/89, T-102/89 och T-104/89, *BASF m. fl.* mot kommissionen (REG 1992, s. II-315). Domstolens dom av den 15 juni 1994 i mål C-137/92 *R* kommissionen mot *BASF* (REG 1994, s. I-2555), upphävde domen i första instans eftersom förklaringen att kommissionens beslut 89/190/EEG var "obefintligt" var rättsstridig. Beslutet skulle i stället helt enkelt ha nullitetförklarats.

37. I de nationella rättsordningarna — det vill säga i de rättsordningar där det är möjligt att förklara att nationella lagar ”är obefintliga” såsom en sanktion i undantagsfall då det föreligger uppenbara fel av särskild betydelse — brukar man däremot inte kvalificera lagbestämmelser utfärdade av respektive parlament, vilka offentliggjorts och trätt i kraft, som ”obefintliga”, även om de är behäftade med fel som gör dem ogiltiga.

38. Det är inom ramen för denna argumentation som man skall se den i flera rättsordningar förekommande möjligheten att förklara att regler är rättsstridiga (jag använder begreppet ”rättsstridighet” i dess mest vidsträckt betydelse, vilken omfattar samtliga fall då en bestämmelse saknar tvingande verkan, vanligtvis till följd av att den strider mot regler av högre rättslig dignitet, vilka fall skiljer sig åt inom olika rättssystem). När det till följd av domstolsprövning eller av ett motsvarande förfarande fastslås att en lag strider mot konstitutionen och således är behäftad med ett fel som berövar den dess giltighet, fastslås inte med automatik att lagen är ”obefintlig”.¹⁶

39. I enlighet med den riktlinje som jag talade om ovan talas det i gemenskapsrätten heller inte om att gemenskapsbestämmelser

16 — Teoretiskt sett skulle det kunna gå att kvalificera en lag som är behäftad med mycket grova fel begångna under lagstiftningsprocessen eller vid antagandet av lagen i fråga som obefintlig. Detta skulle leda till att den berörda lagen endast skulle ”förefalla” vara en lag eller vara en *de facto*-lag. Sådana bestämmelser skulle rättsligt sett vara obefintliga. Exempelvis vore detta fallet med en lag som endast antagits av endera kammaren i stater med ett parlamentariskt tvåkammerssystem eller som offentliggjorts men inte promulgerats av den konstitutionellt behöriga myndigheten.

är ”obefintliga” om de av olika skäl är ogiltiga. Som jag påpekat ovan gäller sådana förklaringar endast lagarna och inte lagbestämmelserna.¹⁷

40. Av en undersökning av de domar där domstolen i praktiken har bedömt frågan om nationella skatterättsliga lagar eventuellt har varit oförenliga med gemenskapsrätten, framgår dessutom att det är oriktigt att tala om ”obefintlighet” i dessa fall. Att använda detta rättsliga begrepp skulle strida mot de domar som rentav medger att vissa verkningar av den nationella lagen bibehålls, trots att lagen strider mot gemenskapens rättsordning.

41. Jag skall anföra två talande exempel. Det första framgår tydligt av domstolens fasta rättspraxis i fråga om återbetalning av belopp som medlemsstaterna har uppburit utan grund. I denna rättspraxis har det medgivits att mål om återbetalning (i fråga om skatter

17 — I dom av den 21 februari 1974 i de förenade målen 15/73—33/73, 52/73, 53/73—109/93, 116/73, 177/73, 123/73, 132/73 och 135/73—137/73, Kortner m. fl. mot rådet, kommissionen och parlamentet (REG 1974, s. 177), förklarade domstolen uttryckligen att det inte går att kvalificera en gemenskapsbestämmelse (det rörde sig om artikel 4.3 i bilaga VII till Tjänsteföreskrifter för tjänstemän i Europeiska gemenskaperna) som ”obefintlig” därför att den innehåller diskriminerande element som lett till att den indirekt ogiltigförklarats i en tidigare dom. Samma sak uttrycks i generaladvokaten Trabucchis förslag till avgörande i det målet, där denne hävdade följande: ”[I] ett system som gemenskapsrätten saknas det skäl för att frågå den i flera nationella rättsordningar tillämpade principen att en tillämplig normativ rättsakt som har antagits och offentliggjorts med iakttagande av väsentliga procedur-, form-, och behörighetskrav är en rättsakt vars giltighet kan ifrågasättas på grund av att dess innehåll eventuellt strider mot regler eller principer av högre dignitet, men som aldrig kan anses vara obefintlig.”

som utkrävts med stöd av en nationell regel som stred mot gemenskapsrätten) kan omfattas av en preskriptionsfrist på fem år som föreskrivs i nationell lag, även om denna helt eller delvis förhindrar att erlagd skatt återbetalas.¹⁸

rättsförhållanden som fortfarande kan underställas domstolsprövning.

42. I denna rättspraxis betonas implicit att den nationella regeln, trots att den strider mot gemenskapsrätten, har existerat och har haft verkningskraft i tiden vilka, med beaktande av att rättsförhållandena är "fullbordade", inte kan ändras genom en dom. Att medge sådana verkningar skulle inte vara möjligt om den nationella lagen ansågs vara fullständigt "obefintlig".

44. Även om så sker i undantagsfall, innebär det ett medgivande av att den nationella lag som strider mot gemenskapsrätten är befintlig och rentav tillämplig. Att på detta sätt begränsa domars verkningar i tiden skulle vara otänkbart om utgångspunkten var att nationell skattelag som strider mot gemenskapsrätten är obefintlig.

ii) Hur rättsförhållandena i målet vid den nationella domstolen skall kvalificeras

43. Det andra exemplet hänför sig till vissa av domstolens avgöranden i fråga om verkningarna i tiden av att nationella skattebestämmelser förklaras vara oförenliga med gemenskapsrätten. Det är välkänt att domstolen i vissa fall har begränsat verkningarna i tiden av sina egna domar av rättssäkerhetsskäl¹⁹, vilka således inte ens kan tillämpas på

45. Såsom den italienska, den franska och den brittiska regeringen hävdar, ankommer det på den nationella domstolen och inte på EG-domstolen att kvalificera rättsförhållanden mellan parterna i målet vid den nationella domstolen. Den nationella domstolen skall avgöra om det rör sig om ett skatte- eller civilrättsligt förhållande och vilka följder detta får för tvisten.

18 — Detta problem, vilket även har bedömts i de nyligen avkunnade domarna av den 17 juli 1997 i de förenade målen C-114/95 och C-115/95, Texaco och Olieelskabet Danmark (REG 1997, s. I-4263) och i mål C-90/94, Haahr Petroleum (REG 1997, s. I-4085) samt dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m. fl. (REG 1997, s. I-6783), har jag berört i mitt förslag till avgörande i målen EDIS, SPAC (C-260/96, REG 1998, s. I-4997, s. I-5000) och Ansaldo m. fl. (C-279/96, C-280/96 och C-281/96, REG 1998, s. I-5025, s. I-5027).

19 — I mitt förslag till avgörande i målet EDIS har jag undersökt hur detta sätt att förfara har tillämpats i fråga om de normala verkningarna i tiden i domar avseende tolkningsfrågor.

46. Den nationella domstolen hyser emellertid tvivel om vilken betydelsen är för den rättsliga kvalificeringen av sagda förhållanden av att en regel förklaras vara oförenlig med gemenskapsrätten. Ur detta perspektiv

kan dess fråga besvaras, eftersom domstolen kan bistå den nationella domstolen genom att precisera konsekvenserna av principen om att nationella regler som strider mot gemenskapsrätten inte skall tillämpas.

lingen och citerade ett antal av EG-domstolens domar i det avscendet.²⁰

47. För egen del vill jag, med risk för att påpeka något som är uppenbart för alla och envar, inledningsvis anföra att när *skattemyndigheten* från en person som agerar i egenskap av *skattskyldig* erhåller ett *skattebelopp* som ersättning för en *skatteskuld* som fastställts tidigare, är det svårt att hävda att rättsförhållandet inte är *skatterättsligt*.

48. En annan sak är att den rättsliga grunden för betalningen av skatten (det vill säga den bestämmelse som reglerar denna) i efterhand förklaras vara behäftad med ett fel som är ogiltighetsgrundande. Detta fel, liksom omständigheten att själva skyldigheten är ogiltig, kommer utan tvekan att få vissa rättsverkningar (vilka vanligtvis inbegriper återbetalning av det belopp som betalats utan grund), men gör det inte möjligt att hävda att det förhållande som gav upphov till betalningen från början inte var av skatterättslig art.

49. Kommissionen, som redan i sitt skriftliga yttrande påpekade att en skattskyldighet som härleds från en sådan regel är obefintlig, upprepade samma argument under förhand-

50. Jag anser att detta argument måste nyanteras. Det är förvisso riktigt att en nationell skatteregels oförenlighet med gemenskapsrätten medför att de skattskyldiga inte är skyldiga att betala skatten och att de, om de har erlagt den, har rätt att få den återbetalad. Omständigheten att skattskyldigheten inte var giltig innebär i sistnämnda fall inte nödvändigtvis att det tidigare rättsförhållandet skall klassificeras på något visst sätt. Det är de nationella rättsordningarnas sak att avgöra den frågan. Det är möjligt att vissa skatterättsliga förhållanden, även sådana som grundas på nullitetsförklarade regler, av rättssäkerhetsskäl inte längre kan omkvalificeras och att rättsförhållanden har konsoliderats och rättsligt sett inte längre kan ändras.

51. Sådana förhållanden förekommer inte endast i nationell rätt, utan även i gemenskapsrätten. Till stöd för att ett skatterättsligt förhållande som följer av en nullitetsförklarad regel skall anses vara obefintligt, anförde kommissionen under förhandlingen ett stycke ur domstolens dom av den 8 februari

20 — I synnerhet hänvisade kommissionen till punkt 28 i dom av 9 juni 1992 i de förenade målen C-228/90—C-234/90, C-339/90 och C-353/90, Simba m. fl. (REG 1992, s. I-3713), enligt vilken "... för det fall de hänskjutande domstolarna anser att en nationell lag genom vilken en skatt som den nationella konsumtionsskatten införs är oförenlig med bestämmelserna i gemenskapens avtalsrätt som tillerkänner enskilda rättigheter, är de berörda inte skyldiga att erlägga skatten."

1996 i målet FMC m. fl.,²¹ enligt vilken personer som på grundval av en gemenskapsförordning har erlagt bestämda belopp kan åberopa att förordningen var ogiltig från och med dagen för dess ikraftträdande och inte endast från den dag då talan väcktes mot förordningen vid domstol.²² I samma dom medges emellertid även att gemenskapsrätten inte utgör hinder för "att i nationell rätt tillämpa en preskriptionsregel i syfte att begränsa den period ... för vilken man kan erhålla återbetalning av felaktigt uppburna belopp ...".²³ Således medger domstolen att rättsförhållanden som följer av en nullitetsförklarad gemenskapsregel kan ha konsoliderats och inte längre kan ändras, trots att den skyldighet som gav upphov till förhållandena var ogiltig.

domstol, beroende på bestämmelsens dignitet i normhierarkin.²⁵

53. Ogiltighetsförklaringen av en regel kan, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, innebära att rättsförhållanden som uppstått inom regelns tillämpningsområde omkvalificeras. Om så sker kan omkvalificeringen antingen inskränkas till att endast gälla de förhållanden som fortfarande består eller utsträckas till att även omfatta de förhållanden vars verkningar redan har fullbordats.

52. I de flesta medlemsstaterna krävs det ett domstolsavgörande för ogiltigförklaring av regler som inför en skyldighet att erlagga en skatt, antingen efter att författningsdomstolen eller ett liknande organ²⁴ har förklarat att reglerna strider mot konstitutionen, om det rör sig om lagar, eller efter avgörande enligt ett liknande förfarande av behörig

54. Det ankommer på de nationella rättsordningarna att reglera samtliga dessa frågor och att i fråga om skatterättsliga regler precisera rättsverkningarna av att dessa eventuellt förklaras vara oförenliga med en regel av högre rättslig dignitet. Ingenting hindrar lagstiftaren eller de nationella domstolarna från att fastslå att en av dessa verkningar är att rättsförhållanden som uppstått inom regelns tillämpningsområde skall omkvalificeras, så att vad som tidigare var ett skatterättsligt förhållande efter det inträffade kvalificeras som ett civilrättsligt förhållande.

21 — Mål C-212/94, REG 1996, s. I-389.

22 — Det rör sig om punkt 62, enligt vilken de berörda aktörerna kunde åberopa att den ogiltiga gemenskapsförordningen var ogiltig "inte bara för tiden efter den dag då de väckte talan vid domstol eller anförde motsvarande klagomål, utan även för tiden före denna dag, och det i princip räknat från den dag då de bestämmelser som domstolen förklarat ogiltiga trädde i kraft."

23 — Punkt 64.

24 — Att en skatterättslig lag förklaras strida mot konstitutionen innebär inte nödvändigtvis att lagen skall anses vara en nullitet, med påföljande retroaktiv verkan. Se i det avseendet E. García de Enterrías artikel "Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales", i *Revista Española de Derecho Administrativo*, 1989, nr 61, s. 5 och följande sidor.

25 — I vissa medlemsstater, exempelvis Spanien, omfattar de ordinarie domstolarnas prövningsrätt även lagdekret i syfte att bedöma om den verkställande makten har gjort sig skyldig till maktmissbruk i förhållande till de befogenheter den tillerkänts av den lagstiftande makten. Alonso García, R., i *Derecho Comunitario: sistema constitucional y administrativo de la Comunidad Europea* (Madrid, 1994, s. 476), hävdar att om den nationella lagstiftaren bemyndigar den verkställande makten att utarbeta en reglering på grundval av gemenskapsregler, så är de ordinarie domstolarna behöriga att direkt bedöma resultatet av lagstiftningens utveckling.

55. Den hänskjutande domstolen är medveten om att Corte suprema di Cassazione redan har löst problemet i Italien genom att förklara att det ursprungliga förhållandet var av skatterättslig art och att således de bestämmelser som är särskilt avsedda att reglera återbetalning av skatter som betalats utan grund skall tillämpas. Sagda domstol har emellertid dessutom anfört att denna lösning i rättspraxis inte är "övertygande" och betonar att omständigheten att en nationell skatterättslig regel som är oförenlig med gemenskapsrätten inte skall tillämpas förutsätter att "nationalstaten fullständigt saknar beskattningsrätt i förhållande till (eller rättare sagt i strid med) tidigare gällande gemenskapslagstiftning".

56. Jag har ovan angivit att även kommissionen uttryckligen och vid upprepade tillfällen har använt sig av uttrycket "staten saknar fullständigt beskattningsrätt" då den hänfört sig till samma problem.

57. Jag anser att detta inte är ett lämpligt synsätt. Medlemsstaterna bibehåller i princip behörigheten att inrätta nationella skatter. I den mån som det rör sig om indirekta skatter på kapitalanskaffning, skall de iaktta bestämmelserna i direktiv 69/335, vilket syftar till att harmonisera de nationella lagstiftningarna inom detta område. Direktivet tillåter dessutom medlemsstaterna att uppbära "avgifter av remuneratorisk karaktär" det vill säga att ta ut avgifter som ersättning för en viss tjänst, såsom fallet är med införande av bolag eller bolags handlingar i ett offentligt register.

58. Det kan hända att en medlemsstat åsidosätter direktivet då den utövar sin behörighet att lagstifta (det vill säga sin beskattningsrätt), exempelvis genom att införa en årlig avgift på inskrivning i det offentliga registret, vars belopp inte är knutet till kostnaden för tjänsten, varigenom avgiften kommer att sakna "remuneratorisk karaktär". Detta var fallet med den ifrågasatta italienska avgiften.

59. Omständigheten att en medlemsstat åsidosätter harmoniseringsregler då den lagstiftar om en skatt som har harmoniserats på gemenskapsnivå, betyder inte att den därigenom förlorar sin beskattningsrätt. Det betyder helt enkelt att den nationella lag som strider mot gemenskapsregeln måste ge vika för gemenskapsregelns företräde och således inte kan tillämpas.

60. Den "fullständiga avsaknaden av lagstiftningsbehörighet" skall heller inte förväxlas med rättsstridig tillämpning eller missbruk av sagda behörighet. Det förstnämnda innebär att ett organ — eller i detta fall en stat — inte är behörigt att reglera ett visst ämne, eftersom det är förbehållet andra instanser att utarbeta regleringen i fråga.²⁶ Om behörigheten däremot missbrukas, innebär det att den som har lagstiftningsbehörigheten använder den på ett felaktigt sätt genom att

26 — Medlemsstaterna saknar således behörighet att inrätta tullar gentemot tredje land, eftersom de har överfört behörigheten att anta gemensamma tullar till gemenskapen.

utfärda en lagbestämmelse som, med anledning av gemenskapsregelns företräde, inte skall tillämpas av de nationella domstolarna.

skapsrättslig synvinkel, att tidigare rättsförhållanden omkvalificeras.

61. När en medlemsstat utövar en egen behörighet, som behörigheten att inrätta indirekta skatter på bolagsverksamhet, och därigenom åsidosätter den harmoniserande gemenskapslagstiftningen, kan den inte göra anspråk på att de egna reglerna skall tillämpas — tvärtom kommer den att behöva upphäva dessa — men det går inte att därigenom förneka att den behåller den myndighet eller behörighet som behövs för att inrätta och reglera skatter.

62. Jag kan således inte godta det förslag som anges i såväl beslutet om hänskjutande som i kommissionens yttrande. Med detta som utgångspunkt måste jag — efter att ha upprepat att den nationella domstolen är behörig att kvalificera rättsförhållanden mellan parterna i en tvist som den har att avgöra — dra slutsatsen att tillämpningen av principen om gemenskapsrättens företräde direkt påverkar sagda fråga.

63. Följaktligen kan de nationella domstolarna, i de rättssystem där det är tillåtet, omkvalificera rättsförhållandena om det i efterhand förklaras att den regel inom vars tillämpningsområde förhållandena uppstod strider mot en rättsregel av högre dignitet. Principen att nationella regler som är oförenliga med gemenskapsrätten inte skall tillämpas varken hindrar eller kräver, ur gemen-

64. Principen om att processuella förfaranden för att erhålla återbetalning av skatter som betalats utan grund skall vara likvärdiga oavsett om de baseras på gemenskapsrätt eller intern rätt hindrar emellertid att andra lösningar tillämpas än de som föreskrivs i den nationella rättsordningen för fall då inhemska regler har åsidosatts. Med andra ord gäller följande. Om omkvalificeringen av det tidigare rättsförhållandet (som från att ha varit skatterättsligt blir civilrättsligt och bedöms enligt civilrättsliga regler) är en nödvändig konsekvens av att en nationell skatterättslig regel är oförenlig med en nationell regel av högre dignitet — exempelvis en regel i författningen — måste konsekvensen bli densamma om regeln är oförenlig med gemenskapsrätten.²⁷

65. Det framgår emellertid inte av handlingarna i målet att så skulle vara fallet enligt italiensk rätt. Som jag har påpekat i målet EDIS (punkt 58—64) fastslås följande i rättspraxis från italienska Corte di cassazione²⁸ i fråga om vilka konsekvenserna för de skatter som

27 — Kommissionen hänvisade till denna fråga i sitt yttrande i målet EDIS och föreslog att den hänskjutande domstolens fråga skulle omformuleras. Jag hänvisar i detta avseendet till punkt 51 och följande punkter i mitt förslag till avgörande i det målet.

28 — Dom nr 2876 av den 9 juni 1989 samt dom nr 5731 av den 21 juni 1996.

- redan har betalats blir av att en skatterättslig lag förklaras strida mot konstitutionen:
- De domar i vilka Corte Costituzionale förklarar att regler som har lags dignitet är rättsstridiga och upphäver dessa med retroaktiv verkan, vilket sker på sådant sätt att reglerna inte längre kan tillämpas på befintliga rättsförhållanden. Dessa domar påverkar emellertid inte rättsförhållanden som redan har fullbordats, det vill säga de rättsförhållanden vars väsentliga verkningar är så konsoliderade att de inte längre kan ändras.
 - I praktiken påverkar dessa domar inte sådana skatterättsliga förhållanden som av olika skäl kan anses vara fullbordade. Sådana skäl kan vara att det föreligger en tidigare dom eller omständigheten att betalningen av skatten har blivit definitiv (för att den inte har överklagats eller för att ett överklagande har ogillats) eller av att de skatterättsliga reglerna avseende frister för preskription eller preklusion har löpt ut.
 - Därav framgår att utförda betalningar avseende skatteskulder som grundar sig på regler som förklarats strida mot konstitutionen inte kan ändras när de skattskyldiga som erlagt skatten har låtit rättsförhållandet konsolideras.
 - Uppfattningen att skattskyldigheten — med beaktande av att förklaringen om att reglerna strider mot konstitutionen har retroaktiv verkan — skulle vara obefintlig från början och att således den allmänna regeln om återbetalning av belopp som betalats utan grund skulle ha omedelbar och direkt verkan (det vill säga artikel 2033 i Codice civile) skall uttryckligen förkastas. Enligt denna uppfattning skulle talan kunna väckas oavsett vilket system som gäller för att ifrågasätta skatteinbetalningar och oavsett vilka frister för preklusion som föreskrivs i de skatterättsliga bestämmelserna.
 - Sammanfattningsvis saknas fog för uppfattningen att det i dessa fall (även om det hävdas att ett giltigt skatterättsligt förhållande var obefintligt från början eller blev obefintligt) skulle gå att tillämpa bestämmelserna i Codice civile om återbetalning av belopp som betalats utan grund, i stället för de särskilda materiella eller processuella regler som avser skatterättsliga tvister.
66. Inom detta område framgår det således inte att de högsta italienska domstolarna av rent nationella skäl skulle tillämpa bestämmelserna i den italienska rättsordningen på sådant sätt att konsekvenserna av att en skatterättslig lag förklaras vara oförenlig med gemenskapsrätten blir annorlunda än konsekvenserna av att lagen förklaras strida mot konstitutionen.

Förslag till avgörande

67. Jag föreslår följaktligen att domstolen besvarar den tolkningsfråga som Pretore di Roma har ställt på följande sätt:

En nationell domstol, som inom ramen för sin behörighet skall tillämpa gemenskapsrättsbestämmelser, är skyldig att säkerställa att dessa regler ges full verkan genom att med stöd av sin egen behörighet, om det behövs, underlåta att tillämpa varje motstridande bestämmelse i nationell lagstiftning. Gemenskapsrätten varken hindrar eller kräver att tidigare rättsförhållanden, som uppstått till följd av den nationella regeln, kvalificeras eller omkvalificeras på ett visst sätt när det genom de nationella reglerna har införts en avgift som är oförenlig med bestämmelserna i ett direktiv och dessa regler således inte skall tillämpas.