

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
föredraget den 11 december 2003¹

I — Inledning

1. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa vill få klarhet i om EG-rätten utgör hinder för fastställandet av en frist på 90 dagar för att vid förvaltningsdomstol föra talan mot beslut om påförande av skatt och därmed för talan om återbetalning av skatt som betalats i strid med gemenskapsrätten.

2. Frågan är en i en lång rad av tolkningsfrågor om olika nationella bestämmelsers förenlighet med gemenskapsrätten, närmare bestämt bestämmelser som reglerar fristen och tillvägagångssättet för att inleda domstolsförfaranden för att erhålla återbetalning av skattebelopp som inbetalats till statskassan i strid med gemenskapsrätten.

3. Domstolen har besvarat dessa frågor genom en rad domar och skapat en fast

rättspraxis enligt vilken det i avsaknad av en gemenskapsbestämmelse ankommer på medlemsstaterna att reglera förfarandena för skydd av de rättigheter som Europeiska unionen tillerkänner. Denna befogenhet är dock föremål för en dubbel begränsning:

— Medlemsstaterna har inte rätt att i fråga om en på gemenskapsrätten grundad talan tillämpa tidsfrister som är mindre förmånliga än dem som föreskrivs för en talan som grundas på nationell rätt.² Detta är den så kallade likvärdighetsprincipen.

2 — Se domar av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe (REG 1976, s. 1989; svensk specialutgåva, volym 3, s. 261), punkt 1 i domslutet, och i mål 45/76, Comet (REG 1976, s. 2043), domslutet, och domar av den 15 september 1998 i mål C-231/96, Edis (REG 1998, s. 1-4951), punkt 2, och i mål C-260/96, Spac (REG 1998, s. 1-4997), punkt 1 i domslutet. Se även dom av den 27 februari 1980 i mål 68/79, Just (REG 1980, s. 501; svensk specialutgåva, volym 5, s. 31), punkt 3 i domslutet, av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit Italiana (REG 1980, s. 1205; svensk specialutgåva, volym 5, s. 149), punkt 1 a i domslutet, av den 10 juli 1980 i mål 811/79, Ariete (REG 1980, s. 2545) och i mål 826/79, Mireco (REG 1980, s. 2559), domslutet i båda domarna, av den 10 juli 1997 i mål C-261/95, Palmisani (REG 1997, s. 1-4025), domslutet, av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile (REG 1998, s. 1-7141), punkt 1 i domslutet och av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport (REG 1999, s. 1-579), punkt 1 i domslutet. Se senast dom av den 10 september 2002 i de förenade målen C-216/99 och C-222/99, Prisco y Caser (REG 2002, s. 1-6761), punkt 2 i domslutet och av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine m.fl. (REG 2003, 1-11365), punkt 3 i domslutet.

1 — Originalspråk: spanska.

- Förfarandereglerna får heller inte vara sådana att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att göra de rättigheter som följer av gemenskapsrätten gällande. Denna regel är känd som gemenskapsrättens effektivitetsprincip.³
4. Ovannämnda rättspraxis tillhandahåller riktlinjer för att besvara den portugisiska domstolens frågor.
5. Den 4 mars 1998 påförde registreringsmyndigheten bolaget en avgift på 2 251 500 ESC beräknad enligt Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (tabell över avgifter till det nationella registret över juridiska personer).
6. Den 11 juli 2001 väckte Recheio vid Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa talan om fastställelse av bolagets rätt till återbetalning av den felaktigt betalade skatten, som ex officio ändrades till ett överklagande av beslutet om påförande av avgifterna, eftersom detta var det lämpliga rättsmedlet för att uppnå det eftersträlvade syftet.

II — Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5. Den 5 november 1997 ökade Recheio — Cash & Carry SA (nedan kallat Recheio) genom en notariell urkund sitt aktiekapital från 100 miljoner till 1 000 miljoner ESC. Urkunden registrerades i Registo Nacional de Pessoas Colectivas (det nationella registret över juridiska personer).

8. Mot bakgrund av att fristen för att väcka sistnämnda talan redan hade löpt ut när ansökan ingavs har den portugisiska domstolen, efter att ha vilandeförklarat målet, ställt följande frågor till domstolen:

- 1) Utgör gemenskapsrätten hinder för en medlemsstat att för talan om återbetalning av skatter eller avgifter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten föreskriva en preklusionsfrist på 90 dagar, räknat från sista dagen för frivillig betalning av det påförda beloppet, på grund av att det härigenom blir orimligt svårt att göra rätten till återbetalning gällande?

3 — Se dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389), punkt 12 och domslutet, av den 8 februari 1996 i mål C-212/94, FMC m.fl. (REG 1996, s. I-389), punkt 64 och punkt 4 i domslutet, av den 15 september 1998 i det ovannämnda målet Edis, punkt 34, och det likaså ovannämnda målet Spac, punkt 18, samt i de förenade målen C-279/96? C-281/96, Ansaldo Energia m.fl. (REG 1998, s. I-5025), punkt 16, och av den 17 november 1998 i det i föregående fotnot nämnda målet Aprile, punkt 18, av den 9 februari 1999 i det ovannämnda målet Dilexport, punkt 25, av den 24 september 2002 i mål C-255/00, Grundig Italiana (REG 2002, s. I-8003), punkt 33, och av den 2 oktober 2003 i det likaså ovannämnda målet Weber's Wine m.fl., punkt 103.

2) För det fall att den första frågan skall besvaras jakande önskar rätten svar på följande fråga: Hur lång skall talfristen vara för att det inte skall anses att det är orimligt svårt att göra rätten till återbetalning gällande?

3) Vilka kriterier skall beaktas vid fastställandet av denna frist?

III — Förfarandet vid domstolen

9. Recheio, Republiken Portugal och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som föreskrivs i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen.

10. Företrädarna för dem som deltog i det skriftliga förfarandet infann sig till förhandlingen som hölls den 13 november 2003 för att yttra sig muntligen.

IV — Tillämpliga portugisiska bestämmelser

11. Enligt portugisisk rätt kan förvaltningsbeslut, till vilka beslut om påförande av skatt hör, vara ogiltiga *ipso jure* eller möjligt att

ogiltigförklara. Beslut beträffande vilka något av de nödvändiga rekvisiten inte är uppfyllt och beslut för vilka denna typ av ogiltighet uttryckligen föreskrivs i lag är ogiltiga *ipso jure*. Övriga beslut kan ogiltigförklaras.⁴

12. Båda typerna av beslut kan återkallas med utnyttjande av administrativa rättsmedel, efter ansökan av innehavaren av de rättsligt skyddade rättigheter eller intressen som kränkts.⁵ Det finns två sätt att angripa dessa beslut: begäran om omprövning⁶ och administrativt överklagande till överordnat organ. Det senare är av fakultativ karaktär om beslutet kan överklagas till förvaltningsdomstol, i annat fall obligatoriskt.⁷ Fristen för att angripa beslutet är femton dagar, 30 dagar eller den frist som föreskrivs för ett överklagande till domstol, beroende på om det är fråga om en begäran om omprövning, ett obligatoriskt överklagande till överordnat organ eller ett fakultativt sådant överklagande.⁸

4 — Se artiklarna 133 och 135 i *Código do Procedimento Administrativo* (förvaltningsprocesslagen), som antogs genom Decreto-Lei 442/91 av den 15 november. Enligt artikel 133.2 är följande förvaltningsbeslut ogiltiga *ipso jure*: a) beslut som innebär maktmissbruk; b) beslut som fattats av organ som saknar behörighet att anta sådana beslut; c) beslut som omöjliga kan verkställas, har ett obegripligt innehåll eller utgör brottslig gärning; d) beslut som fattats i strid med kärninnehållet i en grundläggande rättighet; e) beslut som fattats under tvång; f) beslut som helt brister i formellt rättsligt hänseende; g) beslut som fattats av kollegiala organ efter tumultartade överläggningar eller då lagstadgade kvorum- eller majoritetskrav inte iakttagits; h) beslut som fattats i strid med *res judicata*; eller i) beslut som grundas på andra beslut som tidigare ogiltigförklarats eller återkallats.

5 — Se artiklarna 158 och 160 i *Código do Procedimento Administrativo*.

6 — I portugisisk rätt betecknas det förfarande som handlägs av den myndighet som fattade det klandrade beslutet *reclamação* [se artikel 158.2 a i *Código do Procedimento Administrativo*].

7 — Se artiklarna 158.2 b och 167.1 i nämnda lag.

8 — Se artiklarna 162 och 168 i *Código do Procedimento Administrativo*.

13. Inom skatteområdet är det administrativa överklagandet, om inte annat uttryckligen föreskrivs, av frivillig karaktär och skall ske inom samma trettiodagarsfrist.⁹ Det finns även möjlighet att framställa en begäran om omprövning inom 90 dagar. När den grundas på en underlåtenhet att iakttå väsentliga formkrav eller på att den skattepliktiga transaktionen inte, eller endast delvis, existerar är fristen dock ett år.¹⁰ Omprövningsbeslutet kan överklagas till överordnat organ, vars beslut i sin tur kan överklagas till domstol.¹¹

14. Domstolsförfarandet i skattemål syftar till att erbjuda ett fullständigt och effektivt skydd inom ändamålsenlig tid av de rättsligt skyddade rättigheterna och intressena på detta rättsområde.¹² Inom ramen för detta är det möjligt att angripa skattebeslut¹³ genom ett överklagande, med yrkande om en förklaring att det överklagade beslutet är

ogiltigt *ipso jure* eller genom en ogiltigförklaring av detta.¹⁴ Domstolsförfarandet är även den lämpliga vägen för fastställsetalan, som syftar till att erhålla ett erkännande av en legitim rättighet eller ett legitimt intresse på skatteområdet,¹⁵ när det inte finns något annat lämpligt rättsmedel för att garantera domstolsskyddet för dessa.¹⁶

15. Fristen för att överklaga till domstol är 90 dagar, räknat från den sista dagen för frivillig betalning av skattebeloppet, om inte en begäran om omprövning dessförinnan avgjorts, i vilket fall fristen endast är två veckor. En talan som grundar sig på att skattebeslutet är ogiltigt *ipso jure* kan väckas utan tidsgräns.¹⁷

16. Fastställsetalan skall väckas inom fyra år från den dag då rättigheten uppkom eller den dag då den berörde fick kännedom om att rättigheten åsidosatts.¹⁸

9 — Se artiklarna 66.1 och 66.2 och 67.1 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, antagen genom Decreto-Lei 433/99 av den 26 oktober.

10 — Se artiklarna 68.1 och 70.1 och 70.2, jämförda med artikel 102.1 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

11 — Artiklarna 76 och 67 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, den senare jämförd med artikel 167.1 i *Código do Procedimento Administrativo*: det faktum att det administrativa överklagandet inom skatteområdet alltid är fakultativt till sin karaktär beror på att det föreskrivs att det skall vara möjligt att överklaga förvaltningsbeslutet till domstol.

12 — Se artikel 96.1 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário* och artiklarna 9 och 95.1 i *Lei Geral Tributária* (allmänna skattelagen), antagen genom Decreto-Lei 398/98 av den 17 december. Dessa bestämmelser är särskilda uttryck, på skatteområdet, för den generalklausul i artikel 268.4 i Republiken Portugals konstitution som "garanterar alla medborgare en möjlighet att i domstol få prövat huruvida ett förvaltningsbeslut, oberoende av form, som strider mot deras rättsligt skyddade rättigheter och intressen är rättsstridigt".

13 — Se artikel 97.1 a i *Código de Procedimento e de Processo Tributário* och artikel 95.2 a i *Lei Geral Tributária*.

14 — Artiklarna 101 a i *Lei Geral Tributária* och artikel 97.1 a i *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (lagen om förfarande och process på skatteområdet).

15 — Artiklarna 101 b i *Lei Geral Tributária* och artikel 97.1 h i *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (lagen om förfarande och process på skatteområdet).

16 — Se artikel 145.3 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

17 — Se artikel 102.1 a, 102.2 och 102.3 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

18 — Se artikel 145.2 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

V — Bedömning av tolkningsfrågan

på 90 dagar för att föra talan om återbetalning av felaktigt inbetalade skatter vilka, liksom den som erlagts av Recheio, strider mot Europeiska unionens rättsordning.

A — Avgränsning av tvistefrågan

17. Det är ostridigt att den avgift som Registo Nacional de Pessoas Colectivas har påfört Recheio är en skatt som strider mot gemenskapsrätten och att nämnda företag har rätt att inleda lämpliga förfaranden enligt den nationella rättsordningen.¹⁹

18. Syftet med den fråga som har ställts av Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa är att få klarhet i om det är förenligt med gemenskapsrätten att föreskriva en frist

19. Den nationella domstolen hyser inga tvivel om att den angivna fristen överensstämmer med likvärdighetsprincipen. Detta framgår av beslutet om hänskjutande där det påpekas att "överklagandet är tillämpligt på alla beslut om påförande av skatt, oberoende av om de grundas på gemenskapsrätten eller nationell rätt",²⁰ varför de frågor som ställts uteslutande gäller effektivitetsprincipen, som åsyftas i den första frågans sista mening, som syftar till att få klarhet i om en frist på 90 dagar gör "det ... orimligt svårt att utöva rätten till återbetalning".

19 — Se dom av den 26 september 2000 i mål C-134/99, IGI (REG 2000, s. I-7717), i vilken domslutet har följande lydelse:

"1) Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, skall tolkas på så sätt att avgifter, såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilka tas ut för inskrivning i ett nationellt register över juridiska personer av en ökning av en kapitalassociations bolagskapital, utgör en annan skatt eller avgift i den mening som avses i detta direktiv.

2) Avgifter som skall betalas för inskrivning i ett nationellt register över juridiska personer av en ökning av en kapitalassociations bolagskapital är i princip förbjudna enligt artikel 10 c i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, när de utgör en annan skatt eller avgift i den mening som avses i direktivet.

3) En avgift som tas ut för inskrivning i ett nationellt register över juridiska personer av en ökning av en kapitalassociations bolagskapital — såsom de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen —, vars storlek ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade kapitalet, är inte av vederlagskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303.

4) Artikel 10 i direktiv 69/335 i dess lydelse enligt direktiv 85/303 ger upphov till rättigheter som enskilda kan göra gällande inför nationella domstolar."

20. Recheios ansträngningar i sitt skriftliga yttrande att visa att den frist som medges enligt portugisisk processrätt inte överensstämmer med likvärdighetsprincipen saknar således betydelse, eftersom EG-domstolen inte har anledning att uttala sig i frågan då den nationella domstolen, efter en tolkning av landets rättsordning, har godtagit att

20 — Se punkt p. Den portugisiska regeringen har upprepat samma ståndpunkt i punkt 26 i sitt skriftliga yttrande.

fristen i fråga är tillämplig på alla typer av förfaranden.²¹

21. Bedömningen av den berörda fristens förenlighet med gemenskapsrätten skall endast ske i förhållande till effektivitetsprincipen. Även i detta avseende är det dock nödvändigt att avstå från överväganden avseende förekomsten av ett subsidiärt rättsmedel — fastställsetalan —, som står till förfogande under fyra års tid, eller avseende den omständigheten att möjligheten att väcka talan, när den grundas på en ogiltighet *ipso jure*, inte begränsas av någon tidsfrist. Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa om nämnda förfarande skall tillämpas om EG-domstolen slår fast att gemenskapsrätten utgör hinder för en förfaranderegulering som den i artikel 102.1 i Código

21 — Recheios synpunkter angående talan om konstitutionsstridighet (punkt 92 och följande punkter i dess skriftliga yttrande) är irrelevanta. Även om en eventuell förklaring att en skattebestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen strider mot konstitutionen, i den mån den kan ge upphov till effekter *ex tunc*, kan medföra att beslut som fattats med tillämpning av denna blir ogiltiga *ipso jure*, med förbehåll för de begränsningar som Tribunal Constitucional själv fastställer avseende de retroaktiva effekterna av dess avgörande (se artikel 282 i Republiken Portugals konstitution), har denna konsekvens nämligen ingenting att göra med möjligheten att överklaga ett skattebeslut utan att underkastas en frist. Förklaringen att en viss lag strider mot konstitutionen medför att beslut som fattats med tillämpning av denna är behäftade med en brist som medför ogiltighet *ipso jure*, vilket innebär att om Tribunal Constitucional inte avgränsar räckvidden av sin dom, kan de berörda enligt artikel 102.3 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário* klandras utan begränsning av en frist, men detsamma är fallet i fråga om beslut som strider mot gemenskapsrätten, om denna brist medför ogiltighet *ipso jure*. Med andra ord är det inte inom vilken del av rättsordningen som bristen förorsakats som är avgörande för om det föreskrivs en frist på 90 dagar eller om det saknas en tidsfrist för att överklaga ett förvaltningsbeslut. Avgörande är i stället arten av den ogiltighetsgrund beslutet är behäftat med.

de Procedimento e de Processo Tributário.²² Det ankommer likaså på de portugisiska domstolarna att bedöma arten av den ogiltighetsgrund som vidlåder det skattebeslut som är föremål för målet vid den nationella domstolen och, följaktligen, om talan skall föras mot detta inom fristen på 90 dagar eller vid någon annan tidpunkt.

22. Sammanfattningsvis skall domstolen besvara exakt den fråga som ställts av den portugisiska domstolen, oberoende av om Recheios yrkande kan framföras på andra sätt där längre tidsfrister för att väcka talan gäller.

B — Bedömning av fristen på 90 dagar med utgångspunkt från effektivitetsprincipen

1. En uppgift för de nationella domstolarna

23. Domstolen har vid en rad tillfällen uttalat sig direkt om konkreta preskriptionstalan.

22 — I alla händelser följer av portugisisk rättspraxis att det lämpliga sättet att framföra krav som det som framställdes av Recheio är att väcka talan vid domstol, vilket framgår av det faktum att nämnda företag väckte en fastställsetalan som den hänskjutande domstolen omvandlade till en fullgörelsetalan.

eller preklusionsfrister som föreskrivs i medlemsstaternas rättsordningar för att väcka talan om återbetalning av belopp som har inbetalats till statskassan i strid med gemenskapsrätten. Dessa uttalanden har varit av abstrakt karaktär. Domstolen begränsade sig således i domarna i målen Rewe och Comet till att slå fast att fastställandet av tidsfrister för talan, som är en tillämpning av den grundläggande principen om rättssäkerhet, endast skulle strida mot gemenskapsrätten om de i praktiken skulle omöjliggöra utövandet av rättigheterna, vilket inte är fallet när "skäliga tidsfrister fastställs för väckande av talan".²³ I de fall där specifika frister för talan har granskats har likvärdighetsprincipen använts som utgångspunkt för jämförelsen: i domarna i de tre ovannämnda målen Edis, Spac och Prisco och Caser erkänns att gemenskapsrätten inte utgör hinder för en preklusionsfrist på tre år under förutsättning att den tillämpas utan åtskillnad på samtliga krav på återbetalning, oberoende av om de grundas på nationell rätt eller gemenskapsrätten.²⁴ Även när den har prövat övergången från en viss tidsfrist till en annan kortare sådan, har detta skett uteslutande med utgångspunkt från nämnda princip. I domen i målet Aprile slås således fast att gemenskapsrätten inte utgör hinder för att tillämpa en nationell bestämmelse som syftar till att ersätta en ordinarie preskriptionsfrist på tio år med en preklusionsfrist på fem år och senare på tre år.²⁵

24. Domstolen har i skälen till domarna Edis och Spac visserligen betraktat "en nationell preskriptionsfrist [preklusionsfrist] på tre år som börjar löpa betalningsdagen som skälig", varför gemenskapsrätten inte utgör hinder för att en medlemsstat tillämpar en sådan frist.²⁶ Men bortsett från att det är fråga om *obiter dicta* som inte återspeglas i domsluten, utgör de tautologier som helt saknar motivering och som inte innehåller någon förklaring avseende vilka omständigheter som är avgörande för att en frist av den längden uppfyller effektivitetsprincipen. Enligt domstolen medger gemenskapsrätten skäliga frister och en frist på tre år är utan vidare förklaringar skälig.

25. Den har intagit samma ståndpunkt när den direkt uttalat sig om huruvida vissa tidsfrister som anges i medlemsstaternas lagstiftningar, för talan som grundas på gemenskapsrätten, överensstämmer med effektivitetsprincipen. I domen i målet Bessin och Salson²⁷ slog den fast att gemenskapsrätten inte utgör hinder för bestämmelser i en medlemsstat som fastställer en obligatorisk preskriptionsfrist på tre år för att väcka talan om återbetalning av felaktigt inbetalda skatter och avgifter.²⁸ Denna ståndpunkt grundas på tanken att förfaranden som inte i praktiken hindrar utövningen av rättigheter

23 — Se punkt 5, *in fine*, i domen i målet Rewe och punkterna 16–18 i domen i målet Comet. Se även domen i målet Denkavit Italiana, punkt 23.

24 — Se domsluten i de respektive domarna (punkt 2 i domen i målet Edis, punkt 1 i domen i målet Spac, samt punkt 2 i domen i målet Prisco och Caser).

25 — Se punkt 1 i domslutet.

26 — Se punkterna 35, *in fine*, och 44 i domen i målet Edis, och punkterna 19, *in fine*, och 27 i domen i målet Spac.

27 — Dom av den 9 november 1989 i mål 386/87 (REG 1989, s. 3551).

28 — Punkt 2 i domslutet i målet Bessin och Salson.

som följer av gemenskapsrätten är tillåtna, varför en treårig preskriptionstid ”utgör ett lagstiftningsalternativ som inte [strider mot] detta krav”.²⁹

26. Samma ståndpunkt intogs i domen i målet Haahr Petroleum³⁰ där domstolen upprepade att gemenskapsrätten inte utgör hinder för en preskriptionsfrist på fem år eftersom det är en frist som ”skall betecknas som skäligen”.³¹

27. Vid ett enda tillfälle har domstolen motiverat sitt beslut närmare. I domen i målet Grundig Italiana, i vilket jag föredrog mitt förslag till avgörande den 14 mars 2002, konstaterade domstolen att en övergångsperiod på 90 dagar från en tioårig frist till en femårig och därefter en treårig preklusionsfrist inte var förenlig med gemenskapsrätten. Domstolen tillade att för att en frist skall vara förenlig med effektivitetsprincipen måste den vara så lång att de skattskyldiga har skäligen tid att göra sin rätt till återbetalning gällande för det fall det redan är för sent att väcka talan enligt den nya tidsfristen. De skall under alla förhållanden ges möjlighet att förbereda sin ansökan utan den tidspress som är förenad med skyldigheten att vidta brådskande åtgärder och som inte står i

proportion till de frister de ursprungligen kunde ha räknat med.³² Omedelbart därefter tillade domstolen att en övergångsperiod på 90 dagar inte är tillräcklig. Om man utgår från en ursprunglig frist på fem år skulle skattskyldiga, vars rättigheter uppkom för cirka tre år sedan, tvingas avge ansökan inom tre månader trots att de trodde sig ha ytterligare nästan två år till förfogande.³³ Slutligen fastslogs att sex månader kunde anses vara en skäligen övergångsperiod.³⁴

28. Det finns en enkel förklaring till domstolens ståndpunkt. När fristerna för att väcka talan beräknas i år råder ingen tvekan om att de medger en effektiv utövning av de rättigheter som tillerkänns genom gemenskapsrätten och en närmare motivering är därför onödig. När det däremot är fråga om mer begränsade perioder om månader eller dagar är bedömningen av deras lämplighet mindre uppenbar och en motivering krävs.

29. Som jag framhöll i mitt förslag till avgörande i målet Grundig Italiana ankommer denna bedömning emellertid inte på domstolen, eftersom den med undantag för uppenbara fall³⁵ ankommer på den nationella domstolen.³⁶ För att fastställa om en

29 — Punkterna 16 och 17 i den i föregående fotnot nämnda domen.

30 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-90/94 (REG 1997, s. I-4085).

31 — Punkt 49 i domen i det ovannämnda målet Kaahr Petroleum.

32 — Punkt 38 i domen i målet Grundig Italiana (ovan fotnot 3).

33 — Punkt 39 i domen i målet Grundig Italiana.

34 — Punkt 40 i domen i målet Grundig Italiana.

35 — Som i fråga om årlånga frister.

36 — Punkt 27 i nämnda förslag till avgörande.

konkret frist är förenlig med effektivitetsprincipen är det nödvändigt att beakta "en helhet av faktiska och rättsliga [villkor], processuella och materiella, som för att föra talan måste [vara uppfyllda enligt] det nationella rättssystemet. Endast med en sådan fullständig överblick, som bara de nationella domstolarna har, kan ett slutgiltigt svar på frågan ges."³⁷

trodde sig ha ytterligare nästan två år till förfogande.³⁹ Den ståndpunkt som intogs i det målet tycks dock inte gälla samtliga nationella rättsordningar, utan endast den italienska, eftersom endast förhållandena enligt dess processrättsliga ordning bedömdes. Förhandsavgörandet saknade således den allmängiltighet och objektivitet som krävs för att det skall fullgöra sin huvudfunktion att garantera en enhetlig tolkning av gemenskapsrätten och kom i stället att bli en tolkning *uti singulis*, avseende en viss rättsordning.

30. Domstolen har vid några tillfällen konstaterat detta, och enligt domen i målet Dilexport ankommer det på den nationella domstolen att slutligen säkerställa att de tillämpliga reglerna inte medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten,³⁸ ett uttalande som omfattar fristen för att väcka talan, som är den handling som inleder förfarandet.

31. Det är möjligt att det i målet Grundig Italiana förelåg tillräckliga omständigheter för att domstolen skulle våga sig på att göra en egen bedömning, med tanke på att det var fråga om att en övergång från en preklusionsfrist på fem år till en på tre år, vilket medförde att skattskyldiga, vars rättigheter uppkom cirka tre år tidigare, måste avge ansökan inom tre månader trots att de

32. Som domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast skiljer sig förvisso systemen för att angripa rättsstridiga beslut om påförande av skatt och för att erhålla återbetalning av felaktigt inbetalade skatter åt mellan medlemsstaterna. Följaktligen är det svårt att göra en abstrakt bedömning av om en övergångsfrist på 90 dagar, som den som var i fråga i målet Grundig Italiana, överensstämmer med effektivitetsprincipen, eftersom det för att avgöra detta är nödvändigt att förutom fristens längd beakta en rad andra omständigheter som exempelvis, och utan avsikt att vara uttömmande, om det är tillåtet att föra sin egen talan eller om det är nödvändigt att anlita en advokat, om klaganden för att agera inför domstolarna kan infinna sig i egen person eller om det är nödvändigt att för det senare fallet, om detta skall ske inför notarius publicus, om det i fråga om juridiska personer krävs att ett särskilt beslut fattas för att väcka talan, i förekommande fall med hänsyn till villkoren

37 — Punkt 27, *in fine*, i mitt förslag till avgörande i målet Grundig Italiana.

38 — Se punkt 32, *in fine*, i domen i målet Dilexport (ovan fotnot 2).

39 — Punkt 39 i domen i målet Grundig Italiana.

och formkraven för detta ändamål, om det inledningsvis är nödvändigt att framställa ett krav till den berörda förvaltningen, om detta krav är av suspensiv karaktär och om det är nödvändigt att underrätta de offentliga instanserna om avsikten att väcka talan vid domstol. Listan över de faktorer som har betydelse för bedömningen kan göras längre och hänsyn bör tas till hur komplicerade och kostsamma villkoren är i varje enskild medlemsstat.

33. Gemensksrätten skall, ställd inför alla dessa omständigheter och andra särdrag som lätt går att föreställa sig för den som har inblick i europeisk komparativ rätt, garantera skyddet för de rättigheter som den tillerkänner enskilda.⁴⁰ Gemensksrätten kräver därför att de tillämpliga nationella förfarandereglerna till skydd för dessa rättigheter inte är mindre förmånliga än de regler som gäller för en liknande talan av intern art och att det inte i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att göra dem gällande.⁴¹

40 — Man bör erinra sig att det av domstolens rättspraxis följer att rätten till återbetalning av belopp som har uppburits i strid med gemensksrätten utgör en konsekvens av och ett komplement till de rättigheter som tillerkänns medborgarna genom gemensksbestämmelserna såsom de har tolkats av domstolen. Medlemsstaten skall således i princip återbetala de skatter som har uppburits i strid med gemensksrätten (se, exempelvis, dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, *Fantask* (REG 1997, s. I-6783), punkt 38, och av den 9 februari 1999 i det ovannämnda målet *Dilexport*, punkt 23. Se även dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-10/97–C-22/97, *IN.CO.GE'90 m.fl.* (REG 1998, s. I-6307), punkt 24).

41 — Se de i fotnot 2 och 3 nämnda domarna.

34. Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet *Grundig Italiana* bör, på grund av dessa omständigheter, det obestämnda rättsliga begreppet ”skälighetsfrist”, som i domstolens rättspraxis anges som ett krav för att effektivitetsprincipen skall anses vara uppfylld, preciseras av de nationella domstolarna. Undantag kan göras i exceptionella fall där avgörandet inte behöver grundas på de konkreta omständigheterna i vart och ett av de nationella systemen därför att fristerna är uppenbart tillräckliga eller därför att de tveklöst är för korta, och det således inte är olämpligt att domstolen meddelar dom.

35. Det förefaller därför inte logiskt att det i domen i målet *Grundig Italiana*, sedan det konstaterats att en viss frist är otillräcklig, anges en minimiperiod som anses tillräcklig för att säkerställa en effektiv utövning av talan som grundas på gemensksrätten. Domstolen tar därmed på sig rollen som lagstiftare, även om det är oklart om det är rollen som lagstiftare i gemenskapen eller i Italien den iklär sig. Dessutom motiveras varken valet av en frist på sex månader eller bedömningen att denna är tillfredsställande i domen. Det fastslås endast ”att normalt omsorgsfulla skattskyldiga får vetskap om den nya ordningen samt att de kan vidta förberedelser och väcka talan på villkor som inte försämrar deras möjligheter att vinna framgång”.⁴² Varför är inte en period på tre månader lämplig om en period på sex månader är det? Domen i målet *Grundig*

42 — Punkt 40 i domen i det ovannämnda målet *Grundig Italiana*.

Italiana framträder således som ett uttryck för självsvåldighet och som resultatet av en feltolkning av förfarandet för förhandsavgöranden. Enligt artikel 234 EG ankommer den slutliga tolkningen av gemenskapsrätten på domstolen, som skall ge de nationella domstolarna klar vägledning om dess tillämpning. Domstolen har dock inte på något sätt rätt att delta i den senare rättsprocessen, eftersom det skulle äventyra de rättsliga grunderna för detta instrument för samarbete mellan domstolar, som bygger på en strikt respekt för varandras respektive behörighetsområden.⁴³ I själva verket agerar domstolen när den meddelar domar av detta slag på samma sätt som vid en direkt talan, och tillerkänner sig vid sidan av fördragets regler full prövningsrätt, vilket allvarligt kränker den nationella domstolens suveräna behörighet att avgöra målet vid den domstolen.⁴⁴ Systemet i artikel 234 EG grundas på skillnaden mellan reglernas integration och deras tillämpning, som möjliggör en förening mellan den nationella domstolens legitima auktoritet och gemenskapsrättens nödvändiga enhetlighet, vilket Robert

Lecourt påpekade redan för många år sedan.⁴⁵ Vid fullgörandet av denna uppgift krävs en orubblig respekt för behörighetsfördelningen.⁴⁶ Visserligen är skillnaden mellan tolkning och tillämpning mycket subtil, eftersom det är svårt att tolka en bestämmelse utan att tillämpa den och att tillämpa den utan att tolka den, men domstolen skall inte sätta sig i den nationella domstolens ställe utan ge klara svar inom de gränser som anges i beslutet om hänskjutande.⁴⁷ Ami Barav⁴⁸ har konstaterat att trots domstolens högtidliga förklaringar om sin skyldighet att respektera de nationella domstolarnas behörighet, är verkligheten en helt annan.⁴⁹

43 — Dom av den 22 november 1978 i mål 93/78, Lothar Mattheus (REG 1978, s. 2203; svensk specialutgåva, volym 4, s. 219), punkt 5. Generaladvokaten Mayras framhöll i sitt förslag till avgörande att domstolen endast kan grunda sin behörighet att meddela förhandsavgöranden på de exakta villkor som enligt artikel 177 i EG-fördraget gäller för denna behörighet (s. 2212).

44 — Genom dom av den 30 september 2003 i mål C-224/01, Köbler (REG 2003, s. I-10239), har domstolen på nytt gjort sig skyldig till samma misstag. Med avseende på skyldigheten att ersätta skada som har vållats enskilda genom sådana överträdelse av gemenskapsrätten som beror på ett avgörande av en nationell domstol, har den angivit de rekvisit och villkor som skall vara uppfyllda för att detta ansvar skall kunna utkrävas (punkt 59), men efter att ha konstaterat att tillämpningen av dessa ankommer på de nationella domstolarna (punkt 100), har den ingripit inom ett område där den saknar behörighet och fullgjort en uppgift som inte ankommer på EG-domstolen (punkterna 101 och följande punkter). Domstolen begick inom ramen för ett överklagande ett liknande misstag i dom av den 20 september 2001 i mål C-383/99P, Procter & Gamble (REG 2001, s. I-6251), kallat målet Baby-dry, där den likaså överskred sin behörighet, vilket jag för första gången fick anledning att påpeka i mitt förslag till avgörande av den 31 januari 2002 i målet C-363/99, KPN (se särskilt punkt 68), i vilket dom ännu inte meddelats.

36. Av ovan angivna skäl föreslår jag att domstolen skall besvara frågan från Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa

45 — Lecourt, R., i *Le juge devant le Marché Commun*, Ed. Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Genève, 1970, s. 50.

46 — Lagrange, M., "L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire", *Revue trimestrielle de droit européen*, 1974, s. 268.

47 — De Richemont, J., *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, Ed. Librairie du Journal des Notaires et des Avocats, Paris, 1975, s. 41 ff.

48 — Barav, A., "Le renvoi préjudiciel communautaire", *Justice. Revue Générale de Droit Processuel*, nr 6, s. 14.

49 — Nyligen har Barav, A., "Transmutations Préjudicielles", i samlingsverket *Une communauté de droit. Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, Ed. BWV Berliner Wissenschaftsverlag, Berlin 2003, s. 622, upprepat att "la coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition "impérative" de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève".

på det sätt som angivits av kommissionen i dess skriftliga yttrande och fastslå:

- att gemenskapsrätten och i synnerhet effektivitetsprincipen utgör hinder för bestämmelser i en medlemsstat i vilka det, för talan om återbetalning av skatter som uppburits i strid med denna, fastställs en frist som i praktiken gör det orimligt svårt att göra rätten till återbetalning gällande, och
- att det ankommer på den nationella domstolen att efter en bedömning av samtliga faktiska och rättsliga, formella och materiella omständigheter som påverkar denna talan, fastställa om den frist som anges i den nationella rättsordningen är skälig och förenlig med effektivitetsprincipen.

2. I andra hand

37. För det fall att domstolen skulle finna det nödvändigt att pröva det yrkande som har framförts i målet vid den nationella domstolen, och behandla lämpligheten i en konkret och specifik frist, som den 90-dagarsfrist som föreskrivs i artikel 102.1 i Código de Procedimento e de Processo Tributário, anser jag att det mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet och de kunskaper om den portugisiska rättsordningen som grundas på uppgifterna i beslutet om hänskjutande, vilka kunskaper dock ofrånkomligen är fragmentariska, finns skäl att anse att nämnda frist är skälig och att det var möjligt för Recheio att inom denna frist

göra sina rättigheter gällande med full verkan.

38. I led a i nämnda bestämmelse anges som den dag då fristen börjar löpa dagen efter utgången av perioden för frivillig betalning av den påförda skatten, vilken period vanligtvis sträcker sig 30 dagar från delgivningen av skattebeslutet.⁵⁰ I målet vid den nationella domstolen översändes det ifrågasatta skattebeslutet den 4 mars 1998, vilket innebär att tiden för frivillig betalning löpte ut omkring⁵¹ den 15 april samma år, och att fristen för överklagande av beslutet löpte ut den 19 augusti.⁵²

39. En frist som i praktiken är närmare fem och en halv månad lång (från den dag det angripna skattebeslutet delges till den dag då fristen för att väcka talan vid domstol löper ut) försvårar eller förhindrar inte en effektiv utövning av de rättigheter som diskuterats i målet vid den nationella domstolen.

50 — Se artikel 85.2 i Código de Procedimento e de Processo Tributário.

51 — Uppgift saknas om helgdagar i Portugal vid den aktuella tiden.

52 — För beräkningen av fristerna, se artikel 72 i Código do Procedimento Administrativo (förvaltningsprocesslagen), artikel 20 i Código de Procedimento e de Processo Tributário och artikel 279 i portugisiska Código Civil (civilagen).

40. Man bör för det första erinra sig att gemenskapsrätten enligt domstolens rättspraxis⁵³ inte utgör hinder för att en medlemsstat i fråga om talan om återbetalning av skatter som påförts i strid med ett direktiv åberopar en nationell preklusionsfrist som börjar löpa vid tidpunkten för skattens betalning, även om det berörda direktivet vid den tidpunkten inte införlivats korrekt med den nationella rättsordningen.⁵⁴ Denna lösning, genom vilken en balans mellan ett effektivt utövande av rätten till domstolsprövning och rättssäkerhetsprincipen eftersträvas, är som jag framhöll i mitt förslag till avgörande i målet Edis⁵⁵ inte helt tillfredsställande för de skattskyldiga som tvingas betala en skatt i strid med gemenskapsrätten. Eftersom det saknas enhetliga bestämmelser på området ankommer det dock på medlemsstaterna att, med iakttagande av de så många gånger ovan nämnda kraven, fastställa villkoren för talan om återbetalning.⁵⁶

41. I denna strävan efter en balans mellan de skattskyldigas rättigheter och det allmänintresse som förhindrar att förvaltningsbeslut för all framtid hotas av ett damoklessvärd i form av en eventuell domstolsprocess, bör den överklagandefrist som anges i den portugisiska processlagstiftningen anses vara skälig. Fristen ger tillräcklig tid för att sedan skattebeslutet delgivits fatta beslut om att överklaga detta och sammanställa de uppgifter om de faktiska omständigheterna och om rättsfakta som krävs för ändamålet och förbereda ett adekvat försvar.⁵⁷ En analys av bestämmelserna i övriga medlemsstater i detta avseende visar att de alla föreskriver frister av liknande längd⁵⁸, vilka tillämpas i

53 — Se domarna i de ovan nämnda målen Fantask m.fl., Edis, Ansaldo och Spac.

54 — Endast i dom av den 25 juli 1991 i mål C-208/90, Emmott (REG 1991, s. I-4269), gjordes motsatsen gällande. Den inställningen har dock övergivits i andra senare domar (de som anges i ovanstående fotnot samt dom av den 27 oktober 1993 i mål C-338/91, Steenhorst-Neerings (REG 1993, s. I-5475), och av den 6 december 1994 i mål C-410/92, Johnson (REG 1994, s. I-5483)), och grundades på de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet.

55 — Se punkt 82 i mitt förslag till avgörande i målet Edis.

56 — I alla händelser erbjuder den portugisiska processrätten ett kompletterande rättsmedel i form av en fastställelsetalan för vilken en fyraårig frist för att väcka talan gäller. Denna kan tillämpas när detta är det lämpligaste rättsmedlet för att tillhandahålla ett fullständigt och effektivt skydd (se artikel 145 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário*). Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa har dock inte ansett att detta förfarande är lämpligt för handläggningen av Recheios yrkande (se led i, i beslutet om hänskjutande).

57 — I artikel 108.1 i *Código de Procedimento e de Processo Tributário* föreskrivs att "överklagande sker genom en ansökan riktad till den behöriga domaren eller domstolen, i vilken det överklagade beslutet och den myndighet som har fattat detta identifieras och de omständigheter och rättsliga argument som stöder yrkandet redovisas".

58 — I spansk rätt är fristen i princip på två månader (artikel 46.1 i *Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa* av den 13 juli (lag om förvaltningsdomstolar), liksom i det franska systemet (artikel 1^o i dekret 65/29 av den 11 januari 1965 om frister för talan i förvaltningsmål). I belgisk rätt föreskrivs en frist på 60 dagar (artikel 30.2^o i *lois coordonnées sur le Conseil d'Etat*), vilket även är fallet i den italienska rätten för att väcka talan i skattemål (artikel 21.1 i lagdekret nr 546 av den 31 december 1992 om *Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*). I den tyska rättsordningen är fristen en månad (artikel 74 i *Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO)* av den 21 januari 1960 (lag om förvaltningsdomstolar)). Dessa frister börjar löpa dagen efter offentliggörandet eller delgivningen av det överklagade beslutet eller, i tillämpliga fall, beslutet att avslå ett föregående administrativt klagomål.

de respektive rättsordningarna utan att tvivel uppkommit om huruvida de är tillräckligt långa för att garantera en rätt till domstolsprövning.

42. Dessutom finns inget utrymme för en diskussion om att talan grundad på nationell rätt inte förtjänar samma ordning för tidsfrister som talan som grundas på gemenskapsrätten, eftersom det principiellt sett inte är möjligt att hävda det omvända.

43. Den omständigheten att förvaltningen åtnjuter mer generösa tidsfrister för att utöva sina befogenheter inom skatteområdet,⁵⁹ utgör inte en indikation på att den tidsfrist på 90 dagar som skattskyldiga tillerkänns för att överklaga till förvaltningsdomstol strider

59 — Rätten att påföra skatt upphör efter fyra år och skatteskulder preskriberas efter åtta år. Förvaltningen kan däremot under fyra år *ex officio* ändra beslut som fattats inom detta område (artiklarna 45, 48 respektive 78 i *Lei Geral Tributária*).

mot effektivitetsprincipen. För det första är bedömningen av fristernas tillräcklighet helt oberoende av om förvaltningen har längre perioder till sitt förfogande för att agera, eftersom de principer och mål som styr deras respektive handlande helt skiljer sig åt. Vidare föreligger inte inom detta område något krav på jämlikhet. Det är självklart att de offentliga myndigheterna och medborgarna inte skall omfattas av samma frister. Preklusionen av rätten att påföra skatt och preskriptionen av skatteskulder regleras av helt andra kriterier än de som styr det förhållandet att medborgarnas rätt att överklaga till domstol underställs vissa frister. Recheio gör i sitt skriftliga yttrande ett lovvärt argumentationsförsök, men sammanblandar olika rättsinstitut som preklusion och preskription, och fördunklar sitt resonemang genom att dölja att den portugisiska förvaltningen kan återkalla giltiga beslut som ger upphov till rättsligt skyddade rättigheter eller intressen endast i den mån de leder till negativa effekter för adressaterna,⁶⁰ och att ogiltiga beslut skall återkallas inom fristen för respektive överklagande.⁶¹

60 — Se artikel 140 i *Código do Procedimento Administrativo*, som är subsidiärt tillämplig i förhållande till *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (artikel 2 d i sistnämnda lag).

61 — Se artikel 141 i *Código do Procedimento Administrativo*. Artikel 78 i *Lei Geral Tributária*, som omnämns av Recheio i dess skriftliga yttrande, enligt vilken ändring av skattebeslut på den berördes begäran får ske endast inom den frist som föreskrivs för att framställa en begäran om omprövning, medan förvaltningen har fyra år till sitt förfogande, tillämpas endast vid omprövningar till den berördes fördel (Lina Guerreiro, A., *Lei Geral Tributária. Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lissabon, 2001, s. 343).

VI — Förslag till avgörande

44. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Tribunal Tributário de Primeira Instância på följande sätt:

Gemenskapsrätten, i synnerhet effektivitetsprincipen, utgör hinder för bestämmelser i en medlemsstat i vilka det, för talan om återbetalning av skatter som uppburits i strid med denna, fastställs en frist som i praktiken gör det orimligt svårt att göra rätten till återbetalning gällande.

Det ankommer på den nationella domstolen att efter en bedömning av samtliga faktiska och rättsliga, formella och materiella omständigheter som påverkar denna talan, fastställa om den frist som anges i den nationella rättsordningen är skälig och förenlig med effektivitetsprincipen.

45. För det fall att domstolen finner att det är nödvändigt att bedöma hur gemenskapsrätten skall tillämpas på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, trots föreskrifterna i artikel 234 EG, föreslår jag att domstolen skall fastställa följande:

Gemenskapsrätten utgör inte hinder för att det, för talan om återbetalning av skatter som uppburits i strid med gemenskapsrätten, föreskrivs en sådan frist som den som ifrågasatts i målet vid den nationella domstolen under förutsättning att fristen även tillämpas på återbetalningskrav som grundas på nationell rätt.