

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,

predstavljeni dne 11. decembra 2003¹

I – Uvod

1. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa (Portugalska) želi izvedeti, ali pravni red Skupnosti dovoljuje določitev 90-dnevnega roka za izpodbijanje odločbe o odmeri dajatve pred upravnim sodiščem in posledično za vložitev tožbe za povrnitev dajatev, plačanih v nasprotju s pravom Skupnosti.

2. To stransko vprašanje se uvršča na obsežen seznam postavljenih vprašanj za predhodno odločanje o skladnosti več nacionalnih določb s pravom Skupnosti, konkretno o roku in podrobnejših pravilih glede vložitve tožbe za povračilo dajatev, ki so bile v državno blagajno nakazane v nasprotju s pravnim redom Skupnosti.

3. Sodišče je v odgovor na te predloge izdalo številne sodbe, ki tvorijo ustaljeno doktrino,

po kateri so države članice pristojne – glede na neobstoj skupnostne ureditve – za ureditev postopkov za zagotovitev varstva pravic, ki jih podeljuje Evropska unija. Vendar za to pooblastilo velja dvojna omejitev:

— državam članicam ni dovoljeno, da bi za vložitev tožb, ki temeljijo na pravu Skupnosti, določile različen in manj ugoden rok od tistega, ki je določen za druge tožbe, ki temeljijo na kršenju nacionalnega prava² – to je načelo „enakovrednosti“;

2 — Glej sodbi z dne 16. decembra 1976 v zadevi Rewe (33/76, Recueil, str. 1989, točka 1 izreka) in v zadevi Comet (45/76, Recueil, str. 2043, izrek) in sodbi z dne 15. septembra 1998 v zadevi Edis (C-231/96, Recueil, str. I-4951, točka 2 izreka) in v zadevi Spac (C-260/96, Recueil, str. I-4997, točka 1 izreka). Prav tako sodbe z dne 27. februarja 1980 v zadevi Just (68/79, Recueil, str. 501, točka 3 izreka); z dne 27. marca 1980 v zadevi Denkvit Italiana (61/79, Recueil, str. 1205, točka 1(a) izreka); z dne 10. julija 1980 v zadevi Ariete (811/79, Recueil, str. 2545, izrek) in v zadevi Mireco (826/79, Recueil, str. 2559, izrek), z dne 10. julija 1997 v zadevi Palmisani (C-261/95, Recueil, str. I-4025, izrek); z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile (C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 1 izreka) in z dne 9. februarja 1999 v zadevi Dilexport (C-343/96, Recueil, str. I-579, točka 1 izreka). Med novejšo sodno prakso bi se lahko oprli na sodbi z dne 10. septembra 2002 v zadevi Prisco in Caser (združeni zadevi C-216/99 in C-222/99, Recueil, str. I-6761, točka 2 izreka) in z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine in drugi (C-147/01, Recueil, str. I-11365, točka 3 izreka).

1 — Jezik izvirnika: španščina.

— postopka ne smejo urediti niti tako, da bi ta v praksi pretirano otežil ali onemogočal vložitev takih tožb. To pravilo se imenuje načelo učinkovitosti prava Skupnosti.³

6. Organ, ki vodi navedeni register, ji je dne 4. marca 1998 naložil plačilo dajatve v višini 2.251.500 PTE, obračunane v skladu s Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (tarifa državnega registra pravnih oseb).

4. Predhodna sodna praksa je oblikovala pravila, ki omogočajo, da se portugalskemu sodišču posreduje zaprošeni odgovor.

7. Dne 11. julija 2001 je družba Recheio pred Tribunalom Tributário de Primeira Instância de Lisboa vložila tožbo za ugotovitev pravice do povrnitve zneska davčnega dolga, izterjanega brez pravnega temelja; tožbo, ki je bila po uradni dolžnosti preoblikovana v sodno upravno tožbo [tožbo, s katero se sproži upravni spor] zoper odločbo o odmeri, ki naj bi bila ustrezno pravno sredstvo za doseg o zasledovanega cilja.

II – Dejansko stanje, spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

5. Dne 5. novembra 1997 je Recheio – Cash & Carry S.A. (v nadaljevanju: družba Recheio) povečala svoj osnovni kapital s stotih milijonov na milijardo PTE z javnim aktom pred notarjem, ki je bil vpisan v Registo Nacional de Pessoas Colectivas (državni register pravnih oseb).

8. Upoštevajoč, da se je navedenega dne rok, predpisan za vložitev zadevne tožbe, že iztek, je portugalsko sodišče odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču predloži naslednja vprašanja:

3 — Glej sodbi z dne 9. novembra 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, str. 3595, točka 12 in izrek) in z dne 8. februarja 1996, FMC in drugi (C-212/94, Recueil, str. I-389, točka 64 in točka 4 izreka); zgoraj navedeno sodbo Edis (opomba 2), točka 34; zgoraj navedeno sodbo Spac (opomba 2), točka 18, in sodbo z dne 15. septembra 1998 v zadevi Ansaldo Energia in drugi (združeni zadevi 279/96 in 281/96, Recueil, str. I-5025, točka 16); zgoraj navedeno sodbo Aprile (opomba 2), točka 18, zgoraj navedeno sodbo Dilexport (opomba 2), točka 25; zgoraj navedeno sodbo Grundig Italiana (C-255/00, Recueil, str. I-8003, točka 33), in sodbo z dne 24. septembra 2002 v zadevi Weber's Wine in drugi (opomba 2), točka 103.

1) Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da država članica za tožbe za povračilo dajatev, obračunanih v nasprotju s pravom Skupnosti, določi 90-dnevni zastaralni rok, ki teče od izteka roka za prostovoljno plačilo, ker je s tem uveljavitev pravice do povračila pretirano otežena?

- 2) Če je odgovor pritrdilen, kolikšen minimalni rok se šteje za skladnega s to prepovedjo pretirano otežene uveljavitve? razglasijo akti, ki nimajo katerega od bistvenih elementov in za katere zakon izrecno določa to vrsto neveljavnosti. Drugi akti so izpodbojni.⁴
- 3) Oziroma, katera so merila za določitev tega roka?

III – Postopek pred Sodiščem

9. Družba Recheio, Portugalska republika in Komisija so predložile pisna stališča v roku, določenem v členu 20 Statuta Sodišča. 12. Oboji se razveljavijo po poti upravnih pravnih sredstev, ki jih vložijo imetniki pravno zaščitene pravic in koristi, v katere akt posega.⁵ Obstajata dve vrsti pravnih sredstev: ugovor⁶ in nadzorstvena pritožba; vložitev zadnje je izbirna, če se zoper akt lahko sproži upravni spor, in obvezna v drugih primerih.⁷ Rok za vložitev pravnega sredstva je petnajst dni v primeru ugovora, trideset dni v primeru izbirne nadzorstvene pritožbe ali rok, ki je predviden za upravno sodno tožbo, v primeru obvezne nadzorstvene pritožbe.⁸
10. Na obravnavi, ki je bila opravljena dne 13. novembra 2003, so zastopniki strank v pisnem postopku ustno predstavili svoja stališča.

IV – Portugalski pravni okvir

11. V portugalskem pravu so upravni akti, med katere sodijo odločbe o odmeri dajatve, lahko nični ali izpodbojni. Za nične se

4 – Glej člena 133 in 135 Códiga do Procedimento Administrativo (zakon o upravnem postopku), sprejet z Decreto-lei št. 442/91 z dne 15. novembra 1991. V skladu s členom 133(2) so nični upravni akti: a) ki so izdani z zlorabo pooblastil; b) ki so jih sprejeli nepristojni organi; c) katerih predmet je nemogoč, nerazumljiv ali pomeni kaznivo ravnanje; d) ki kršijo bistvo temeljne pravice; e) ki so bili sprejeti pod prisilo; f) ki so bili izdani brez vsake pravne formalnosti; g) ki jih je izdal kolegijski organ po posvetovanju, s kršitvijo sklepčnosti ali večine, ki jo zahteva zakon; h) ki so v nasprotju s pravnomočno razsojeno stvarjo ali i) ki izhajajo iz aktov, ki so bili predhodno razveljavljeni ali odpravljeni.

5 – Glej člena 158 in 160 Códiga do Procedimento Administrativo.

6 – V portugalskem pravu se pravno sredstvo, o katerem odloča avtor izpodbijanega akta, imenuje „reclamação“ (glej člen 158 (2)(a) Códiga do Procedimento Administrativo).

7 – Glej člena 158(2)(b) in 167(1) istega zakonika.

8 – Glej člena 158 in 160 Códiga do Procedimento Administrativo.

13. Na davčnem področju je, če ni izrecno določeno drugače, nadzorstvena pritožba izbirna in se vloži v enakem roku tridesetih dni.⁹ Prav tako je predviden ugovor, ki se vloži v roku devetdesetih dni, ki pa se lahko podaljša na eno leto, kadar se opira na bistvene kršitve postopka ali na neobstoj, popolni ali delni, obdavčljivega dogodka.¹⁰ Zoper odločbo o ugovoru se lahko vloži nadzorstvena pritožba in zoper to sproži upravni spor.¹¹

ali razveljavitev izpodbijanega akta.¹⁴ Prav tako pomeni ustrezno sredstvo ugotovitvena tožba, katere predmet je priznanje pravice ali legitimne koristi na davčnem področju,¹⁵ kadar ni drugega ustrežnejšega sredstva za zagotovitev njenega sodnega varstva.¹⁶

14. Namen davčnega spora je zagotoviti polno, učinkovito in pravočasno varstvo zakonito zaščiteneh pravic in koristi na tem pravnem področju.¹² Dovoljuje, da se odločbe o odmeri dajatev¹³ izpodbijajo z razlogi, katerih namen je razglasitev ničnosti

15. Tožbo na razveljavitev je treba vložiti v 90-dnevnem roku, ki teče od izteka predpisanega roka za prostovoljno plačilo davčnega dolga, razen če je bil predhodno vložen ugovor, v tem primeru je rok skrajšan na petnajst dni. Tožba na ugotovitev ničnosti odločbe o odmeri se lahko vloži kadar koli.¹⁷

9 — Glej člena 66(1) in (2) ter 67(1) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário (zakonik o davčnem postopku in sporu), sprejet z Decreto-lei št. 433/99 z dne 26. oktobra 1999.

10 — Glej določbe členov 68(1) in 70(1) ter (2) v povezavi s členom 102(1) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário.

11 — Člena 76 in 67 Códiga de Procedimento e de Processo Tributário, slednji v povezavi s členom 167(1) Códiga do Procedimento Administrativo: če je nadzorstvena pritožba na davčnem področju vedno fakultativna, je določeno, da se zoper upravni akt lahko vloži sodna upravna tožba.

12 — Glej člen 96(1) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário in člena 9 in 95(1) Lei Geral Tributária (Davčni zakonik), sprejet z Decreto-lei št. 398/98 z dne 17. decembra 1998. Te določbe uvajajo uporabo splošne klavzule iz člena 268(4) Ustave Portugalske republike na davčnem področju, ki „davčnim dolžnikom zagotavlja sodno upravno tožbo za nadzor zakonitosti zoper vsak upravni akt, ne glede na njegovo obliko, ki krši njegove pravice in pravno zaščitene koristi“.

13 — Glej člena 97(1)(a) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário in 95(2)(a) Lei Geral Tributária.

16. Ugotovitevno tožbo je treba vložiti v štirih letih od datuma, ko je nastala pravica ali ko se je izvedelo za kratenje pravice, katere varstvo se zahteva.¹⁸

14 — Člena 101(a) Lei Geral Tributária in 97(1)(a) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário.

15 — Člena 101(b) Lei Geral Tributária in 97(1)(h) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário.

16 — Glej člen 145(3) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário.

17 — Glej člen 102(1)(a), (2) in (3) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário.

18 — Glej člen 145(2) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário.

V – Preučitev vprašanja za predhodno odločanje

temelja, ki so – tako kot ta, ki je bila obračunana družbi Recheio – nezdržljive s pravnim redom Evropske unije.

A – Razmejitev predmeta spora

17. Ni sporno, da dajatev, ki jo je družba Recheio plačala v korist Registo Nacional de Pessoas Colectivas, pomeni obdavčitev, ki je v nasprotju s pravom Skupnosti, in da ima zadevna družba pravico vložiti ustrezne tožbe po nacionalnem pravu.¹⁹

18. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa se sprašuje, ali pravo Skupnosti dovoljuje 90-dnevni rok za vložitev tožbe na povrnitev zneskov, plačanih brez pravnega

19. Portugalsko sodišče ne dvomi, da je predmetni rok v skladu z načelom enakovrednosti. To izhaja iz predložitvenega sklepa, v katerem je navedeno, da „se tožba za razveljavitev nanaša na vse akte o odmeri davčnih prihodkov, ki temeljijo na zakonodaji Skupnosti ali na nacionalni zakonodaji“, ²⁰ tako da se postavlja vprašanja nanašajo izključno na načelo učinkovitosti, o katerem govori v zadnjem delu prvega vprašanja, ko želi izvedeti, ali določitev 90-dnevnega roka „povzroča pretirano oteženo uveljavljanje pravice do povrnitve“.

19 — Glej sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi IGI (C-134/99, Recueil, str. I-7717), katere izrek se glasi:

„1. Direktiva Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985, je treba razlagati tako, da obračunavanje davjatev, kot so te, ki so sporne v postopku v glavni stvari, za vpis povečanja osnovnega kapitala kapitalske družbe v državni register pravnih oseb, pomeni obdavčenje v smislu te direktive.

2. Dajative, ki se dolgujejo za vpis povečanja osnovnega kapitala kapitalske družbe v državni register pravnih oseb, so, kadar pomenijo obdavčenje v smislu Direktive 69/335, kot je bila spremenjena z Direktivo 85/303, načeloma prepovedane na podlagi člena 10(c) iste direktive.

3. Dajatve, ki so obračunane za vpis povečanja osnovnega kapitala kapitalske družbe v državni register pravnih oseb, kot so sporne dajatve v postopku v glavni stvari, katerih znesek se povečuje neposredno in brez omejitev glede na vpisani osnovni kapital, niso pristojbine ali takse v smislu člena 12(1) (e) Direktive 69/335, kot je bila spremenjena z Direktivo 85/303.

4. Člen Direktive 69/335, kot je bila spremenjena z Direktivo 85/303, oblikuje pravice, na katere se posamezniki lahko sklicujejo pred nacionalnimi sodišči."

20. Zato so neuspešni hvalevredni napor družbe Recheio v pisnih stališčih, da bi dokazala, da je rok, ki ga določa portugalsko procesno pravo, v nasprotju z načelom enakovrednosti, ker se Sodišču o tem ni treba izreči, kadar je nacionalno sodišče, po že izvedeni razlagi notranjega prava, ugotovilo, da je rok, ki ga določa portugalsko procesno pravo, v nasprotju z načelom enakovrednosti.

20 — Glej točko p. Portugalska vlada enako navaja v točki 26 svojih pisnih stališč.

vilo, da se ta rok uporablja za vse vrste tožb.²¹

Procedimento e de Processo Tributário.²² Prav tako morajo portugalski sodni organi odločiti o kršitvi, ki vpliva na odločbo o odmeri davka, ki je predmet spora o glavni stvari, in posledično o tem, ali jo je treba izpodbijati v 90-dnevnem roku ali v drugačnem roku.

21. Preučitev skladnosti zadevnega roka s pravom Skupnosti je treba opreti izključno na načelo učinkovitosti in tudi na tej točki je treba ovreči vsakršno razmišljanje o obstoju subsidiarnega pravnega sredstva – ugotovitvene tožbe –, ki je na voljo štiri leta, ali o dejstvu, da tožba za razveljavitev, kadar temelji na ničnosti po samem pravu (*ipso jure*), ni časovno omejena. Nacionalni sodnik mora odločiti, ali je treba to procesno pot uporabiti takrat, če bi Sodišče presodilo, da pravni red Skupnosti nasprotuje procesnemu pravilu, kot je člen 102(1) Códiga de

22. Če povzamemo, Sodišče mora razrešiti to natančno vprašanje portugalskega sodišča neodvisno od dejstva, da bi družba Recheio svoj zahtevek lahko uveljavljala z drugimi sredstvi, za katera so predvideni daljši tožbeni roki.

B – Preučitev 90-dnevnega roka s stališča načela učinkovitosti

1. Naloga nacionalnih sodišč

23. S stališča načela učinkovitosti se je Sodišče večkrat neposredno izreklo o kon-

21 — Trditve družbe Recheio o tožbi, vloženi na ustavnem sodišču (točke 92 in naslednje njenih pisnih stališč) so odveč, ker v primeru, da morebitna razglasitev neustavnosti določbe, ki ureja obdavčitev, kot je ta v sporu v glavni stvari, če lahko učinkuje *ex tunc*, lahko povzroči ničnost aktov, izdanih na njeni podlagi, s pridržkom omejitev, ki jih v tem pogledu določi samo Ustavno sodišče glede retroaktivnih učinkov svoje sodbe (glej člen 282 Ustave Portugalske republike), ta posledica nima nobene zveze z možnostjo vložitve tožbe zoper odločbo o odmeri davka brez časovne omejitve. Razglasitev neustavnosti zakona pomeni, da so akti, izdani na njegovi podlagi, nični, tako da jih zainteresirane stranke smejo izpodbijati brez časovne omejitve, če Ustavno sodišče ne omeji obsega sodbe v skladu s členom 102(3) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário, vendar enako velja za druge akte, ki kršijo pravo Skupnosti, če ta kršitev povzroča ničnost. Z drugimi besedami, dejstvo, da za izpodbijanje upravnega akta velja 90-dnevni rok oziroma da ta časovno ni omejen, ni odvisno od pravnega področja, kjer je nastala kršitev, ampak od vrste kršitve, ki vpliva na akt.

22 — V vsakem primeru iz portugalske sodne prakse izhaja, da je sodno izpodbijanje ustreznega sredstva za uveljavljanje zahtevkov, kot jih navaja družba Recheio, kot to potrjuje dejstvo, da je navedena družba vložila deklaratorno tožbo za priznanje pravice, ki jo je predložitveno sodišče preoblikovalo v ničnostno tožbo.

kretnih zastaralnih ali prekluzivnih rokov, ki so v pravu držav članic predpisani za vložitev tožb za povrnitev zneskov, ki so bili v državno blagajno plačani v nasprotju s pravom Skupnosti. Njegova izvajanja so ostala precej abstraktna. Tako se je v sodbah Rewe in Comet omejilo na navedbo, da bi določitev rokov za vložitev tožb, če gre za neizpodbiten izraz načela pravne varnosti, kršila pravo Skupnosti, če bi v praksi povzročila, da bi bilo uveljavljanje teh pravic nemogoče, za kar pa ne gre, kadar so določeni „razumni roki prekluzivne narave za vložitev tožb“.²³ V zadevah, v katerih je obravnavalo posebne roke za vložitev tožb, je načelo enakovrednosti uporabilo kot ocenjevalno merilo: v zgoraj navedenih sodbah Edis, Spac, Prisco in CASER je bilo ugotovljeno, da pravni red Evropske unije ne nasprotuje prekluzivnemu triletnemu roku, če se brez razlikovanja uporablja za vse povračilne zahtevke, ki temeljijo na notranjem pravu ali na pravu Skupnosti.²⁴ Ko je obravnavalo prehod kakega določenega roka na krajši rok, je to storilo zgolj v smislu tega načela: v sodbi Aprile je bilo ugotovljeno, da pravo Skupnosti ne nasprotuje uporabi nacionalne določbe, ki običajni desetletni zastaralni rok nadomešča s posebnim prekluzivnim rokom petih in nato treh let.²⁵

24. V obrazložitvah sodb Edis in Spac je nedvomno priznано, da se „nacionalni triletni prekluzivni rok, ki teče od datuma izpodbijanega plačila, zdi razumen“, in da pravo Skupnosti torej ne nasprotuje, da se država članica nanj sklicuje.²⁶ Vendar poleg tega, da gre za *obiter dicta*, ki se ne odražajo v izreku sodb, gre za tautološke trditve brez vsakršne obrazložitve, ki ne pojasnjujejo odločilnih razlogov, zakaj naj bi rok s tem trajanjem zadostil načelu učinkovitosti. Po mnenju Sodišča so razumni roki v skladu s pravom Skupnosti, in triletni rok je eden od njih, brez podrobnejših pojasnil.

25. Sodišče je sprejelo enako mnenje, ko se je izrecno izreklo, da so določeni roki, ki jih zakonodaje držav članic določajo za vložitev tožb, ki temeljijo na pravu Skupnosti, v skladu z načelom učinkovitosti. V sodbi Bessin in Salson proti Administration des douanes et droits indirects²⁷ je bilo odločeno, da pravo Skupnosti ne nasprotuje določbam države članice, ki za vse zahtevke na povrnitev dajatev, obračunanih brez pravnega temelja, določajo imperativni triletni zastaralni rok.²⁸ Ta odločitev je oprta na razmišljanje, da so dopustni postopki, ki ne povzročajo praktično nemogočega uresniče-

23 — Glej sodbo Rewe, točka 5, in fine, in sodbo Comet, točke od 16 do 18. Glej tudi sodbo Denkavit Italiana, točka 23.

24 — Glej izrek sodb Edis, točka 2, Spac, točka 1, ter Prisco in Caser, točka 1.

25 — Glej točko 1 njenega izreka.

26 — Glej sodbo Edis, točki 35, in fine, in 44, ter sodbo Spac, točki 19, in fine, in 27.

27 — Sodba z dne 9. novembra 1989 (386/87, Recueil, str. 3551).

28 — Zgoraj navedena sodba Bassin in Salson, točka 2 izreka (opomba 27).

vanja pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti, tako da triletni zastaralni rok „ustreza zakonodajni izbiri in ne krši zgoraj navedene zahteve“.²⁹

in ne da bi bili v časovni stiski, ki ni v skladu z rokom, ki je bil določen na začetku.³² V naslednji točki dodaja, da 90-dnevni rok ne zadošča, ker morajo v primeru, da se za referenco vzame prvotni petletni rok, davčni zavezanci, katerih pravice so nastale približno tri leta prej, ukrepati v treh mesecih, medtem ko še vedno mislijo, da imajo na voljo skoraj dve leti več,³³ in sklene, da je lahko najkrajše razumno prehodno obdobje šest mesecev.³⁴

26. Enako sodba Haahr Petroleum³⁰ ponovno poudarja, da pravo Skupnosti ne preprečuje petletnega zastaralnega roka, saj gre za rok, ki „ga je treba opredeliti kot razumnega“.³¹

27. Sodišče je poskušalo svojo odločbo natančneje obrazložiti v le enem primeru: v sodbi – izdani v zadevi Grundig Italiana, v kateri sem dne 14. marca 2002 predložil sklepne predloge – je bilo razsojeno, da določitev 90-dnevnega obdobja za prehod od desetletnega ali petletnega prekluzivnega roka na triletni prekluzivni rok ni v skladu s pravom Skupnosti, in dodano, da mora ta rok, da bi bil v skladu z načelom učinkovitosti, davčnim zavezancem dopuščati še eno razumno možnost, da uveljavijo svoje pravice do povračila, če je njihova tožba zaradi vzpostavitve nove ureditve prepozna, tako da bi lahko obrambo pripravili brez naglice

28. Stališče Sodišča je mogoče pojasniti preprosto: kadar se roki, določeni za vložitev tožb, štejejo v letih, je očitno, da so taki, da dopuščajo učinkovito uveljavljanje pravic, ki jih priznava pravni red Skupnosti, tako da nadaljnje utemeljevanje ni potrebno. Nasprotno je pri krajših rokih, izraženih v mesecih ali dnevih, presoja njihove primernosti manj jasna in zahteva obrazložitev.

29. Kot sem že poudaril v sklepnih predlogih v zadevi Grundig Italiana, presoja o tem ni naloga Sodišča, ker je, razen v očitnih primerih,³⁵ to naloga nacionalnega

29 — Zgoraj navedena sodba Bassin in Salson, točki 16 in 17 (opomba 27).

30 — Sodba z dne 17. julija 1997 (C-90/94, Recueil, str. I-4085).

31 — Zgoraj navedena sodba Kaahr Petroleum, točka 49 (opomba 30).

32 — Zgoraj navedena sodba Grundig Italiana, točka 38 (opomba 3).

33 — Ibidem, točka 39.

34 — Ibidem, točka 40.

35 — Kot v primeru večletnih rokov.

sodišča.³⁶ Za odločitev, ali je dani rok v skladu z načelom učinkovitosti, je treba presoditi „vse dejanske in pravne pogoje, formalne in materialne, ki jih nacionalni pravni red določa za vložitev povračilnih tožb. Samo ta celostni pregled, ki je na voljo samo nacionalnim sodiščem [...], lahko omogoči dokončen odgovor“.³⁷

približno dve leti.³⁹ Vendar se zdi, da se način iz te zadeve ne nanaša na vse nacionalne pravne sisteme, temveč le na italijanski sistem, saj so bila presojana le njegova procesna pravila, tako da sodba o vprašanju za predhodno odločanje nima splošne in objektivne usmeritve, ki naj bi jo imela za to, da bi izpolnila bistveni cilj, to je zagotovitev enotne razlage prava Skupnosti, in se je omejila na razlago *uti singulis*, ki se nanaša na posamezen pravni red.

30. Sodišče je tako razsodilo tudi v nekaterih zadevah; glede na sodbo Dilexport mora nacionalno sodišče odločiti, ali veljavna pravila v praksi povzročajo nemogoče ali pretirano oteženo uveljavljanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti;³⁸ ta referenca vključuje tudi rok za vložitev tožbe kot prvo izmed teh pravil.

31. Morda je bilo v zadevi Grundig Italiana dovolj podatkov, da je Sodišče tvegalo in odločilo samo, če upoštevamo, da je šlo za prehod zastaralnega roka iz petih let na tri leta, tako da so bili davčni zavezanci, katerih pravice so nastale približno tri leta prej, v praksi prisiljeni ukrepati v treh mesecih, medtem ko so mislili, da imajo na voljo še

32. Ni sporno, da sta sistem pravnih sredstev zoper nezakonito obračunane obdavčitve in ureditev povračila zneskov, ki so bili plačani brez pravnega temelja, zasnovana različno v različnih državah članicah, kar je Sodišče že večkrat priznalo. Zato je težko abstraktno presoditi, ali je 90-dnevni prehodni rok, kot je bil ta v zadevi Grundig Italiana, v skladu z načelom učinkovitosti, saj je za odločitev treba presoditi ne le njegovo trajanje, ampak tudi številne druge okoliščine, ne da bi jih izčrpno navajali, kot na primer naslednja vprašanja – ali posameznik sme sam nastopati pred sodiščem ali je zastopanje po pooblaščenju obvezno; ali lahko vlagatelj zahtevka sam nastopa pred sodiščem ali mora podeliti pooblastilo za zastopanje; ali mora v zadnjem omenjenem primeru to storiti pred uradno osebo; ali se za pravne osebe za vložitev tožbe zahteva sprejetje posebnega akta, ki glede na okoliščine

36 – Zgoraj navedeni sklepni predlogi, točka 27.

37 – Ibidem, točka 27, in fine.

38 – Zgoraj navedena sodba Dilexport, točka 32, in fine (opomba 2).

39 – Sodba Grundig Italiana, točka 39.

primera upošteva v ta namen predpisane roke, pogoje in oblike; ali je kot predhodni pogoj določeno, da je treba ugovor vložiti pri upravnem organu; ali je ta ugovor suspenziven; ali je o nameri vložitve sodne tožbe treba predhodno obvestiti javne organe. Lahko bi podaljšali seznam zahtevanih pogojev, ki opredeljujejo zapletenost in tožbene stroške v vsaki državi.

34. Kot sem pojasnil v sklepnih predlogih v zadevi Grundig Italiana, morajo zaradi tega nacionalna sodišča natančneje določiti nedoločen pravni pojem „primerne roka“, na katerega se sodna praksa Skupnosti sklicuje pri presoji skladnosti z načelom učinkovitosti, razen v izjemnih primerih, ko se zato, ker so očitno zadostni ali so nesporno prekratki, ni treba opredeliti o konkretnih pogojih vsakega nacionalnega sistema, tako da nič ne ovira Sodišča, da se opredeli o tem.

33. Zaradi te raznolikosti in drugih posebnosti, ki si jih zlahka predstavlja tisti, ki se ukvarja s primerjalnim evropskim pravom, mora pravni red Skupnosti zagotoviti varstvo pravic, ki jih podeljuje posameznikom,⁴⁰ in zahtevati, da nacionalna postopkovna pravila, ki se uporabljajo za njihovo varstvo, niso manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobne tožbe po notranjem pravu, in da pravno varstvo v praksi ni nemogoče ali pretirano oteženo.⁴¹

35. Zato se ne zdi dosledno, da je sodba Grundig Italiana po tem, ko je bil dani rok razglašen za nezadostnega, opredelila minimalni rok, ki naj bi zadoščal za zagotovitev učinkovitega uveljavljanja tožb, ki temeljijo na pravu Skupnosti, in je s tem prevzela vlogo zakonodajalca, ne da bi se vedelo, ali je skupnostni ali italijanski. Poleg tega zadevna sodba ne pojasnjuje izbire šestmesečnega roka ali razloga, zakaj je ta primeren. Omenja le, da dopušča „običajno skrbnim davčnim zavezancem, da se seznani z novo ureditvijo in da pripravijo ter vložijo tožbe pod pogoji, ki ne škodujejo njihovim možnostim uspeha“.⁴² Zakaj trimesečni rok ni primeren, šestmesečni pa je? Sodba Grundig Italiana se kaže kot izraz voluntarizma in kot zmotno pojmovanje mehanizma predhodnega odlo-

40 — Spomnimo, da je pravica do povračila zneskov, obračunanih v nasprotju s pravom Evropske unije, v skladu s sodno prakso Sodišča posledica in dopolnilo pravic, ki jih posameznikom podeljujejo določbe Skupnosti, kot jih je Sodišče samo razlagalo, tako da morajo države članice povrniti dajatve, obračunane v nasprotju s pravom Skupnosti (glej zlasti sodbi z dne 2. decembra 1997 v zadevi Fantask in drugi, C-188/95, Recueil, str. I-6783, točka 38, in zgoraj navedeno sodbo Dilexport, točka 23; glej tudi sodbo z dne 22. oktobra 1998 v zadevi IN.CO.GE'90 in drugi (združeni zadevi C-10/97 in C-22/97, Recueil, str. I-6307, točka 24).

41 — Glej zgoraj navedene sodbe (opombi 2 in 3).

42 — Točka 40 zgoraj navedene sodbe Grundig Italiana (opomba 3).

čanja. Na podlagi člena 234 ES ima zadnjo besedo pri razlagi prava Skupnosti pristojno Sodišče, ki nacionalnim sodiščem posreduje natančne smernice za njegovo uporabo, vendar nikakor nima pravice, da bi poseglo v to zadnjo pravno operacijo, razen če krši temelj tega instrumenta sodelovanja med sodnimi organi, ki nalaga strogo spoštovanje pristojnosti vsakega izmed njih.⁴³ Dejansko Sodišče s takimi „odločitvami“ ravna enako kot pri direktni tožbi, medtem ko si, ne glede na pravila Pogodbe, prilašča polno pristojnost, kar grobo krši suvereno pristojnost nacionalnega sodišča pri reševanju glavnega spora.⁴⁴ Sistem člena 234 ES sloni na razlikovanju med vpeljavo in uporabo pravil, tako da dopušča uskladitev legitimne pristojnosti nacionalnega sodišča s potrebno enotnostjo prava Skupnosti, kot je že pred leti

ugotovil Robert Lecourt.⁴⁵ Izpolnitev te naloge zahteva strogo spoštovanje porazdelitve pristojnosti.⁴⁶ Res je razlikovanje med razlago in uporabo zelo subtilno, kot je težavno razlagati pravilo brez njegove uporabe ali ga uporabiti brez njegove razlage, vendar se mora Sodišče izogibati temu, da bi nadomestilo nacionalna sodišča, in se mora v mejah, začrtanih v predložitvenem sklepu, omejiti le na posredovanje zaprosenih odgovorov.⁴⁷ Ami Barav⁴⁸ je potrdil, da je resničnost, kljub svečanim izjavam Sodišča o spoštovanju pristojnosti nacionalnih sodišč, popolnoma drugačna.⁴⁹

36. Iz navedenih razlogov predlagam Sodišču, naj Tribunalu Tributário de Primeira Instância de Lisboa odgovori z bese-

43 — Sodba z dne 22. novembra 1978 v zadevi *Mattheus* (93/78, Recueil, str. 2203, točka 5). Generalni pravobranilec Mayras je v svojih sklepnih predlogih poudaril, da lahko Sodišče svojo pristojnost predhodnega odločanja opre le na točno opredeljene pogoje iz člena 177 Pogodbe, ki mu to pristojnost podeljujejo (Recueil, str. 2212).

44 — V sodbi z dne 30. septembra 2003 v zadevi *Köbler* (C-224/01, še neobjavljena v Recueil) je Sodišče ponovilo isto napako. Glede odškodninske odgovornosti držav članic za škodo, ki jo posamezniki utrpijo zaradi kršitev prava Skupnosti, ki se lahko pripiše nacionalnemu sodnemu organu, je naštelo pogoje in merila, ki morajo biti izpolnjeni, da pride do te odgovornosti (točka 59), vendar se je po tem, ko je ugotovilo, da jo mora uporabiti nacionalni sodnik (točka 100), podalo na njemu prepovedano področje in izvedlo njemu tujo operacijo (točke 101 in naslednje). V okviru pritožbe je Sodišče naredilo podobno napako v sodbi z dne 20. septembra 2001 v zadevi *Procter & Gamble* proti UUNT (C-383/99, Recueil, str. I-6251), imenovani „Baby-dry“, kjer je ravno tako preseglo svoja pooblastila, kot sem to prvič izpostavil v sklepnih predlogih, ki sem jih dne 31. januarja 2002 predložil v zadevi KPN (C-363/99) (glej zlasti točko 68), v kateri sodba še ni bila izdana.

45 — Lecourt, R.: *Le juge devant le Marché Commun*, Izd. Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Ženeva, 1970, str. 50.

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

47 — De Richemont, J.: *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, izd. Librairie du journal des notaires et des avocats, Pariz, 1975, str. 41 in naslednje.

48 — Barav, A.: „Le renvoi préjudiciel communautaire“, *Justice. Revue Générale de Droit Processuel*, št. 6, str. 14.

49 — Nedavno je A. Barav v „Transmutations Préjudicielles“, v prispevku za Zbornik *Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, izd. BWV Berliner Wissenschaftsverlag, Berlin 2003, str. 622, ponovil, da „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“.

dami, ki jih je Komisija že uporabila v svojih pisnih stališčih, in razglasi:

Recheio dopušča, da uveljavi svoje pravice v popolnem spoštovanju učinkovitosti.

- da pravo Skupnosti, zlasti načelo, ki zahteva njegovo učinkovitost, nasprotuje določbam države članice, ki za tožbe za povrnitev dajatev, obračunanih v nasprotju s tem pravom, določajo rok, ki v praksi povzroča pretirano oteženo uveljavljanje pravice do povrnitve, in
- da mora nacionalni sodnik po presoji vseh dejanskih in pravnih elementov, formalnih in materialnih, ki pogojujejo vložitev tožbe, ugotoviti, ali je rok, ki ga določa notranji pravni red, razumen in zagotavlja zgoraj navedeno načelo.

38. Točka a) zgoraj navedene določbe določa, da začne rok teči naslednji dan po izteku roka, določenega za prostovoljno plačilo dajatev, roka, ki je splošno trideset dni od vročitve odločbe o odmeri.⁵⁰ V sporu o glavni stvari je bila izpodbijana odločba o odmeri datirana s 4. marcem 1998, tako da se je rok za prostovoljno plačilo načeloma iztekel okoli⁵¹ 15. aprila istega leta in je zadevno podjetje imelo možnost vložiti ustavno sodno tožbo do približno 19. avgusta.⁵²

2. Podredno

37. Če bi Sodišče presodilo, da se je treba opredeliti o predlogu, ki je predmet spora o glavni stvari, tako da odloči o pravilnosti konkretno določenega roka, kot je 90-dnevni rok iz člena 102(1) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário, ob upoštevanju dejanskih okoliščin spora in neizogibnega delnega poznavanja portugalskega pravnega sistema ter glede na elemente iz predložitvenega sklepa, lahko ugotovimo, da se zdi obravnavani rok razumen in da družbi

39. Rok, ki dejansko traja skoraj pet mesecev in pol (med dnevom vročitve izpodbijane odločbe o odmeri in dnevom izteka roka, določenega za vložitev upravne sodne tožbe), ne preprečuje niti ne ovira učinkovitega uveljavljanja pravic, ki so sporne v sporu o glavni stvari.

50 — Glej člen 145(2) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário.

51 — V tem obdobju ni dokaza o prazničnih dnevih na Portugalskem.

52 — Glede računanja rokov glej člene 72 Códiga do Procedimento Administrativo, 20 Códiga de Procedimento e de Processo Tributário in 279 portugalskega Códiga Civil.

40. Opozoriti je treba, da pravo Skupnosti v skladu s sodno prakso Sodišča⁵³ državi članici ne prepoveduje, da za tožbe za povrnitev obdavčitev, obračunanih v nasprotju z direktivo, predpiše nacionalni prekluzivni rok, ki teče od plačila dajatve, čeprav tega dne ta direktiva še ni bila pravilno prenesena v nacionalni pravni red.⁵⁴ Za to rešitev, ki išče ravnotežje med učinkovitostjo pravice do sodnega varstva in načelom pravne varnosti, se ne zdi, kot sem že poudaril v sklepnih predlogih v zadevi Edis,⁵⁵ da v polni meri zadovolji davčne zavezance, ki morajo plačati dajatev, v nasprotju s pravom Skupnosti, vendar morajo države članice za čas, dokler na tem področju ni enotnega pravila, pod večkrat naštetimi pogoji določiti merila, ki veljajo za kondicijske tožbe.⁵⁶

41. V tem iskanju ravnotežja med pravicami davčnih zavezancev in splošnim interesom, ki preprečuje, da bi bile upravne odločbe nenehno pod Damoklejevim mečem morebitne upravne sodne tožbe, se uvedba roka za vložitev sodne upravne tožbe, kot ga predpisuje portugalsko procesno pravo, lahko opredeli kot razumna. Pomeni dovolj dolgo obdobje, da se seznani z odločbo o odmeri dajatve, se odloči o ugovoru in se zberejo vsi dejanski in pravni elementi, ki so potrebni za pripravo ustrezne obrambe.⁵⁷ Če analiziramo določbe drugih držav članic na tem področju, ugotovimo, da vse določajo podobno dolge roke⁵⁸, ki v različnih pravnih redih delujejo,

53 — Glej izreke zgoraj navedenih sodb Fantask in drugi, Edis, Ansaldo Energia in drugi ter Spac.

54 — Edino sodba z dne 25. julija 1991 v zadevi Emmott (C-208/90, Recueil, str. I 4269) je podprla nasprotno trditev, medtem ko so druge poznejše sodbe (sodbe, navedene v prejšnji opombi, in sodbi z dne 27. oktobra 1993 v zadevi Steenhorst-Neerings (C-338/91, Recueil, str. I-5475) in z dne 6. decembra 1994 v zadevi Johnson (C-410/92, Recueil, str. I 5483)) od nje odstopile, kar so opravičevale posebnosti okoliščin obravnavanega primera.

55 — Glej točko 81 mojih sklepnih predlogov v zadevi Edis.

56 — V vsakem primeru portugalsko procesno pravo ponuja nadomestno pravno sredstvo, tj. deklaratorno tožbo za priznanje pravice, ki jo je mogoče vložiti v roku štirih let in se lahko uporabi, kadar pomeni ustrežnejše pravno sredstvo za zagotovitev polnega in učinkovitega varstva (glej člen 145 Códiga de Procedimento e de Processo Tributário). Vendar je Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa presodilo, da ta procesna pot ni bila primerna za uveljavljanje zahtevkov družbe Recheio (glej točko i) predložitvenega sklepa).

57 — Člen 108(1) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário določa: „Tožba se vložijo z vlogo, naslovljeno na pristojnega sodnika ali sodišče, v kateri sta opredeljena izpodbijani akt in organ, ki ga je izdal, ter navaja dejstva in pravne razloge, ki utemeljujejo zahtevek“.

58 — Po španskem pravu je rok načeloma dva meseca (člen 46(1) Lei št. 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (zakon o organizaciji upravnega sodstva) z dne 13. julija 1998), kot v francoskem sistemu (člen 1 Décreta 65-29 relatif aux délais de recours contentieux en matière administrative (dekret o sodnih tožbenih rokih iz upravnega področja) z dne 11. januarja 1965). Belgijsko pravo določa 60-dnevni rok (člen 30(2) lois coordonnées sur le Conseil d'Etat (zakon, usklajen z Državnim Svetom), enako italijansko pravo za vložitev tožbe na davčnem področju (člen 21(1) Decreto legislativo št. 546 z dne 31. decembra 1992 o Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413). V nemškem pravu je rok en mesec (člen 74 Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) (zakon o upravnem sodstvu) z dne 21. januarja 1960). Kot izhodišče za izračun teh rokov velja, da rok začne teči naslednji dan po objavi ali vročitvi izpodbijanega akta ali, glede na okoliščine, odločbe o zavrnitvi ugovora v predhodnem upravnem postopku.

ne da zbujali dvom o tem, ali res omogočajo sodno varstvo pravic.

42. Poleg tega ni nobenega dvoma, da naj bi za tožbe, ki temeljijo na notranjem pravu, veljali enaki tožbeni roki kot za tiste, ki temeljijo na pravnem redu Skupnosti, ker na načelni ravni ni mogoče trditi nasprotno.

43. Dejstvo, da ima uprava na voljo daljše roke za izvajanje svojih pooblastil na davčnem področju⁵⁹, ne pomeni, da 90-dnevni rok, ki je davčnim zavezancem dodeljen za vložitev sodne upravne tožbe, krši načelo učinkovitosti prava Skupnosti. Prvič, ker so

načela in cilji, ki urejajo ravnanje obojih, popolnoma različni, presoja njegove zadostnosti ali nezadostnosti ni odvisna od dejstva, da ima uprava na voljo daljše roke za ukrepanje. Na drugi strani, ker načelo enakosti ne velja na tem področju, je očitno, da bi za javne oblasti in državljane morala veljati enaka pravila. Prekluzivnost pravice do odmere dajatev in zastaranje davčnih dolgov ustrezata drugačnim merilom od tistih, ki za vložitev sodnih tožb državljanov predpisujejo določene roke. Družba Recheio kaže v svojih pisnih stališčih hvalevredne napore pri zatrevanju, vendar zamenjuje različne pravne pojme, kot sta prekluzija in zastaranje, njeno sklepanje je zmedeno, ko zamolči, da lahko portugalska uprava razveljavi veljavne akte, ki vzpostavljajo zakonito zaščitene pravice in koristi le, če neugodno vplivajo na njihove naslovnike,⁶⁰ tako kot dejstvo, da je neveljavne akte treba razveljaviti v roku, predpisanem za ustrezno sodno tožbo.⁶¹

59 — Pravica odmere dajatev zastara v štirih letih in davčni dolgovi zastarajo v osemletnem roku; na drugi strani ima uprava na voljo štiriletni rok, da po uradni dolžnosti popravi sprejete akte na tem področju (posamezno členi 45, 48 in 78 Lei Geral Tributária).

60 — Glej člen 140 Códiga do Procedimento Administrativo, ki se na podlagi člena 2(d) Códiga de Procedimento e de Processo Tributário uporablja subsidiarno.

61 — Glej člen 141 Códiga do Procedimento Administrativo. Člen 78 Lei Geral Tributária, na katerega se družba Recheio sklicuje v svojih pisnih stališčih, ki za razveljavitev davčnih aktov predvideva predlog zadevne stranke v roku, predpisanem za vložitev ugovora, medtem ko ima uprava na voljo štiriletni rok, se uporablja le za spremembe v korist davčnega dolžnika (Lima Guerreiro, A., *Lei Geral Tributária*. Anotada, Editora Rei dos Livros, Lizbona, 2001, str. 343).

VI – Predlog

44. V luči zgoraj navedenih ugotovitev predlagam Sodišču, naj na vprašanja, ki jih je Sodišču postavilo Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa, odgovori:

„Pravo Skupnosti, zlasti načelo njegove učinkovitosti, nasprotuje določbam države članice, ki za tožbe za povrnitev dajatev, obračunanih v nasprotju s pravom Skupnosti, določajo rok, ki v praksi povzroča pretirano oteženo uveljavljanje pravice do povrnitve.

Nacionalni sodnik mora po presoji vseh dejanskih in pravnih elementov, formalnih in materialnih, ki so pogoj za tožbo, ugotoviti, ali je rok, ki ga določa notranji pravni red, primeren in zagotavlja zgoraj navedeno načelo.“

45. Podredno, če se kljub določbam člena 234 ES presodi, da je nujno določiti, da se pravo Skupnosti uporabi v okoliščinah spora o glavni stvari, bi predlagal naslednjo odločitev:

„Pravo Skupnosti ne nasprotuje določitvi roka, kot je ta, ki je predmet spora o glavni stvari, ki naj bi bil določen za uveljavitev tožb za povrnitev obdavčitev, obračunanih v nasprotju s pravom Skupnosti, če ta velja tudi za povračilne zahtevke, ki temeljijo na notranjem pravu.“