

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 11 december 2003¹

I — Inleiding

1. Het Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa wenst te vernemen of de communautaire rechtsorde toestaat dat een termijn van negentig dagen wordt gesteld om voor de administratieve rechter tegen de heffing van belastingen op te komen, en dienvolgens om een vordering in te stellen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht betaalde belastingen.

2. Deze incidentele vraag sluit aan op een lange lijst van prejudiciële verwijzingen betreffende de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van verscheidene nationale bepalingen, met name van bepalingen tot regeling van de termijn en de voorwaarden voor het instellen van een vordering tot terugbetaling van belastingen die door de schatkist in strijd met de communautaire rechtsorde zijn geheven.

3. In antwoord op deze vragen heeft het Hof talrijke arresten gewezen en een vaste recht-

spraak tot stand gebracht, volgens welke bij het ontbreken van een gemeenschapsregeling de lidstaten zelf bevoegd zijn tot regeling van de procedures ter bescherming van de rechten die de Europese Unie verleent. Deze bevoegdheid is evenwel aan een dubbele beperking onderworpen:

— De lidstaten mogen geen termijnen instellen die anders en minder gunstig zijn voor op het gemeenschapsrecht gebaseerde vorderingen dan op nationaalrechtelijke bepalingen gebaseerde vorderingen.² Dit is het zogenaamde gelijkwaardigheidsbeginsel.

2 — Zie arresten van 16 december 1976, Rewe (33/76, Jurispr. blz. 1989, punt 1 van het dictum), en Comet (45/76, Jurispr. blz. 2043, dictum), alsook arresten van 15 september 1998, Edis (C-231/96, Jurispr. blz. I-4951, punt 2 van het dictum), en Spac (C-260/96, Jurispr. blz. I-4997, punt 1 van het dictum). Zie eveneens arresten van 27 februari 1980, Just (68/79, Jurispr. blz. 501, punt 3 van het dictum); 27 maart 1980, Denavit Italiana (61/79, Jurispr. blz. 1205, punt 1, sub a, van het dictum); 10 juli 1980, Ariete (811/79, Jurispr. blz. 2545, dictum), en Mireco (826/79, Jurispr. blz. 2559, dictum); 10 juli 1997, Palmisani (C-261/95, Jurispr. blz. I-4025, dictum); 17 november 1998, Aprile (C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 1 van het dictum), en 9 februari 1999, Dillexport (C-343/96, Jurispr. blz. I-579, punt 1 van het dictum). Voor recentere rechtspraak zie de arresten van 10 september 2002, Prisco en Caser (C-216/99 en C-222/99, Jurispr. blz. I-6761, punt 2 van het dictum), en 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a. (C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punt 3 van het dictum).

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

- Het is hun evenmin toegestaan zodanige procesregels te geven dat deze het instellen van dergelijke vorderingen in de praktijk niet mogelijk of uiterst moeilijk maken. Deze regel wordt het doeltreffendheidsbeginsel genoemd.³
- 6. Op 4 maart 1998 zond de houder van dit register haar een aanslag voor een bedrag van 2 251 500 escudos op basis van een berekening volgens de Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (tabel van rechten van het nationaal register van rechtspersonen).
- 4. De vermelde rechtspraak bevat de richtsnoeren om aan de Portugese rechterlijke instantie het antwoord te geven waar deze om verzoekt.
- 7. Op 11 juli 2001 heeft Recheio bij het Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa een declaratoire vordering ingesteld tot erkenning van haar recht om het bedrag van de onverschuldigd geheven belasting terugbetaald te krijgen. Deze vordering werd ambtshalve omgezet in een tegen de aanslag gericht administratiefrechtelijk beroep, aangezien dit het juiste rechtsmiddel was om het beoogde doel te bereiken.

II — De feiten, het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

5. Recheio — Cash & Carry S.A. (hierna: „Recheio”) heeft haar maatschappelijk kapitaal van 100 miljoen tot 1 miljard escudos verhoogd bij notariële akte van 5 november 1997, die in het Registo Nacional de Pessoas Colectivas (nationaal register van rechtspersonen) is ingeschreven.

8. Omdat zij van mening was dat de voor het instellen van dit beroep gestelde termijn op die datum reeds was verstreken, heeft de Portugese rechterlijke instantie aan wie de zaak ter behandeling was voorgelegd, besloten de procedure te schorsen en de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voor te leggen:

- 1) Staat het gemeenschapsrecht eraan in de weg dat een lidstaat voor de vordering tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten een vervalt termijn van 90 dagen stelt te rekenen vanaf het einde van de termijn voor vrijwillige betaling, wanneer daardoor de uitoefening van het recht op terugbetaling uiterst moeilijk wordt?

3 — Zie arresten van 9 november 1983, San Giorgio (199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12 en het dictum); 8 februari 1996, FMC e.a. (C-212/94, Jurispr. blz. I-389, punt 64 en punt 4 van het dictum); 15 september 1998, Edis, aangehaald in voetnoot 2, punt 34; Spac, aangehaald in voetnoot 2, punt 18, en Ansaldo Energia e.a. (279/96–281/96, Jurispr. blz. I-5025, punt 16); 17 november 1998, Aprile, aangehaald in voetnoot 2, punt 18; 9 februari 1999, Dilexport, aangehaald in voetnoot 2, punt 25; 24 september 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Jurispr. blz. I-8003, punt 33), en 2 oktober 2003, Weber’s Wine World e.a., aangehaald in voetnoot 2, punt 103.

2) Zo ja, wat is de minimumtermijn die als verenigbaar met het verbod op een uiterst moeilijke terugvordering kan worden beschouwd?

zijn handelingen die niet aan een van de wezenlijke vormvoorschriften voldoen en handelingen ten aanzien waarvan de wet uitdrukkelijk in deze ongeldigheid voorziet. De overige zijn vernietigbaar.⁴

3) Op basis van welke criteria moet deze termijn dan worden vastgesteld?

III — De procedure voor het Hof

9. Recheio, de Portugese Republiek en de Commissie hebben binnen de door artikel 20 van het Statuut-EG van het Hof van Justitie gestelde termijn schriftelijke opmerkingen ingediend.

10. Ter terechtzitting van 13 november 2003 zijn de vertegenwoordigers van de partijen in de schriftelijke procedure in hun mondelinge opmerkingen gehoord.

12. Beide soorten bestuurshandelingen worden vernietigd door middel van een administratief beroep dat de belanghebbenden wier wettelijk beschermde rechten en belangen zijn aangetast, kunnen instellen.⁵ Er bestaan twee categorieën van beroep: het bezwaar⁶ en het administratief beroep. Dit laatste is facultatief wanneer voor de administratieve rechter tegen de handeling beroep openstaat, en is verplicht in het andere geval.⁷ De voor het administratief beroep gestelde termijn bedraagt vijftien dagen, dertig dagen of de termijn voor het beroep voor de administratieve rechter, naargelang het om een bezwaar, een facultatief of een verplicht beroep gaat.⁸

IV — Het Portugese rechtskader

11. In het Portugese recht kunnen bestuurs-handelingen — waaronder heffingsaanslagen — nietig zijn of worden vernietigd. Nietig

4 — Zie de artikelen 133 en 135 van de Código do Procedimento Administrativo (wetboek bestuursprocesrecht), goedgekeurd bij wetsbesluit nr. 442/91 van 15 november 1991. Volgens artikel 133, lid 2, van dit wetboek zijn nietig de administratieve handelingen: a) welke met misbruik van bevoegdheid zijn vastgesteld; b) welke door niet-bevoegde organen zijn vastgesteld; c) waarvan het voorwerp niet kan bestaan, onbegrijpelijk is of een strafbaar feit vormt; d) welke de wezenlijke inhoud van een grondrecht schendt; e) welke onder dwang zijn vastgesteld; f) welke zonder enige wettelijke formaliteit te eerbiedigen zijn gesteld; g) welke door collegiale organen na afloop van tumultueuze beraadslagingen of in strijd met de regels betreffende het quorum of de door de wet gestelde meerderheid zijn vastgesteld; h) welke het gezag van gewijsde schenden; of i) welke voortvloeien uit eerder nietig verklaarde of ingetrokken administratieve handelingen.

5 — Zie de artikelen 158 en 160 van de Código do Procedimento Administrativo.

6 — In het Portugese recht wordt het beroep dat gericht is tegen het orgaan dat de handeling heeft gesteld „reclamação” genoemd [zie artikel 158, lid 2, sub a, van de Código do Procedimento Administrativo].

7 — Zie de artikelen 158, lid 2, sub b, en 167, lid 1, van dit wetboek.

8 — Zie de artikelen 162 en 168 van de Código do Procedimento Administrativo.

13. Op fiscaal gebied is het administratief beroep, behoudens andersluidende bepaling, facultatief en kan het binnen dezelfde termijn van dertig dagen worden ingesteld.⁹ Ook is het mogelijk bezwaar in te dienen, en wel binnen een termijn van negentig dagen, welke termijn evenwel tot één jaar kan worden verlengd wanneer het beroep op de schending van wezenlijke vormvoorschriften is gebaseerd, of op het geheel of gedeeltelijk ontbreken van een belastbaar feit.¹⁰ Tegen de op bezwaar gegeven beschikking kan administratief beroep worden ingesteld, en tegen de op dit administratief beroep gegeven beschikking beroep voor de administratieve rechter.¹¹

14. Het fiscale beroep in rechte is gericht op volledige, effectieve en tijdige rechtsbescherming van de onder dit rechtsgebied vallende, wettelijk beschermde rechten en belangen.¹² Daarmee kan tegen belastingaanslagen worden opgekomen¹³ door middel van een beroep strekkende tot nietigverklaring of

vernietiging van de bestreden handeling¹⁴. Het vormt tevens het relevante middel om declaratoire vorderingen in te stellen, gericht op de erkenning van een recht of rechtmatig belang op fiscaal gebied¹⁵, wanneer er geen ander middel bestaat dat beter geschikt is om de rechtsbescherming te waarborgen¹⁶.

15. Het beroep in rechte dient te worden ingesteld binnen een termijn van negentig dagen na het einde van de termijn voor de vrijwillige betaling van de belastingschuld, behalve indien voordien een bezwaar werd ingediend, in welk geval de termijn slechts vijftien dagen bedraagt. Indien de vordering is gebaseerd op de nietigheid van de heffing, kan zij te allen tijde worden ingesteld.¹⁷

16. De declaratoire vordering moet worden ingesteld binnen vier jaar na de datum waarop het recht is ontstaan of kennis is gekregen van de schending van het recht waarvan de bescherming wordt ingeroepen.¹⁸

9 — Zie de artikelen 66, leden 1 en 2, en 67, lid 1, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário (wetboek fiscaal procesrecht), goedgekeurd bij wetsbesluit nr. 433/99 van 26 oktober 1999.

10 — Zie de bepalingen van artikel 68, lid 1, en artikel 70, leden 1 en 2, juncto artikel 102, lid 1, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário.

11 — Artikelen 76 en 67 van de Código de Procedimento e de Processo Tributário, laatstgenoemd artikel juncto artikel 167, lid 1, van de Código do Procedimento Administrativo: al is het administratief beroep in fiscale zaken steeds facultatief, volgens deze bepaling kan tegen de bestuurshandeling beroep voor de administratieve rechter worden ingesteld.

12 — Zie artikel 96 van Código de Procedimento e de Processo Tributário en de artikelen 9 en 95, lid 1, van de Lei Geral Tributária (Algemene belastingwet), goedgekeurd bij wetsbesluit 398/98 van 17 december 1998. Deze bepalingen geven op fiscaal gebied uitvoering aan de algemene bepaling van artikel 268, lid 4, van de Grondwet van de Portugese Republiek, die „aan alle justitiabelen een doeltreffende rechtsbescherming van hun wettelijk beschermde rechten en belangen waarborgt, met inbegrip van met name het recht om beroep in te stellen tegen elke bestuurshandeling welke hen benadeelt, ongeacht de vorm ervan”.

13 — Zie artikel 97, lid 1, sub a, van de Código de Procedimento e de Processo fiscal, en artikel 95, lid 2, sub a, van de Lei Geral Tributária.

14 — Artikel 101, sub a, van de Lei Geral Tributária en artikel 97, lid 1, sub a, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário.

15 — Artikel 101, sub b, van de Lei Geral Tributária en artikel 97, lid 1, sub h, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário.

16 — Zie artikel 145, punt 3, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário.

17 — Zie artikel 102, punten 1, sub a, en 2 en 3, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário.

18 — Zie artikel 145, punt 2, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário.

V — Analyse van het prejudiciële verzoek

A — Afbakening van het voorwerp van het geschil

17. Niet wordt betwist dat het door Recheio aan het Registo Nacional de Pessoas Colectivas betaalde recht een met het gemeenschapsrecht strijdige belasting is en dat de betrokken vennootschap de relevante vorderingen van het nationale recht mag instellen¹⁹.

18. Het Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa betwijfelt of een termijn van negentig dagen voor het instellen van een beroep tot terugvordering van onver-

schuldigd aan belasting betaalde bedragen, welke — zoals de aan Recheio opgelegde heffing — onverenigbaar zijn met het recht van de Europese Unie, volgens het gemeenschapsrecht geoorloofd is.

19. Volgens deze Portugese rechterlijke instantie staat het vast dat de betrokken termijn voldoet aan het gelijkwaardigheidsbeginsel. Dit kan worden afgeleid uit haar verwijzingsbeschikking, waarin zij verklaart dat „het beroep tegen alle handelingen ter zake van de heffing van belastingen kan worden ingesteld, ongeacht of deze op het gemeenschapsrecht dan wel op het nationale recht zijn gebaseerd”²⁰, zodat de door haar gestelde vragen uitsluitend betrekking hebben op het doeltreffendheidsbeginsel, hetwelk zij aanroert in het laatste deel van haar eerste vraag, waarin zij wenst te vernemen of door het stellen van een termijn van negentig dagen „het recht op terugbetaling uiterst moeilijk wordt”.

19 — Zie arrest van 26 september 2000, IGI (C-134/99, Jurispr. blz. I-7717), waarvan het dictum luidt:

„1) Richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, moet aldus worden uitgelegd, dat de heffing van rechten voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap in een nationaal register van rechtspersonen, een belasting is in de zin van deze richtlijn.

2) Rechten die verschuldigd zijn voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap in een nationaal register van rechtspersonen zijn in beginsel verboden op grond van artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, wanneer zij een belasting in de zin van deze richtlijn vormen.

3) Rechten die worden geheven voor de inschrijving van een vermeerdering van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rechten, waarvan het bedrag onbeperkt recht evenredig is aan het geplaatste maatschappelijk kapitaal, hebben niet het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303.

4) Artikel 10 van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, verleent rechten waarop particulieren zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.”

20. Hierdoor is de verdienstelijke poging van Recheio in haar schriftelijke opmerkingen om aan te tonen dat de door het Portugese procesrecht toegekende termijn tegen het gelijkwaardigheidsbeginsel indruist, overbodig, aangezien de nationale rechterlijke instantie op basis van de uitlegging van het nationale recht erkent, dat deze termijn op alle categorieën van vorderingen van toepas-

20 — Zie sub p. De Portugese regering spreekt zich in dezelfde zin uit in punt 26 van haar schriftelijke opmerkingen.

sing is, zodat het Hof zich op dit punt niet behoeft uit te spreken²¹.

21. De verenigbaarheid van de betrokken termijn met het gemeenschapsrecht moet uitsluitend aan het doeltreffendheidsbeginsel worden getoetst, en op dit punt moet volledig buiten beschouwing worden gelaten dat er een subsidiair rechtsmiddel — de vordering tot erkenning van een recht — bestaat dat gedurende een termijn van vier jaar ter beschikking staat, of dat voor het beroep, wanneer het op de nietigheid van rechtswege is gebaseerd, geen termijn geldt. Het staat aan de nationale rechter om uit te maken of dit beroep dient te worden gebruikt ingeval het Hof zou oordelen dat de communautaire rechtsorde zich tegen een regel van procesrecht als bedoeld in artikel

102, lid 1, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário verzet²². Op dezelfde wijze dienen de Portugese rechterlijke instanties uit te maken, welk gebrek aan de belastingheffing kleeft en wat het voorwerp van het hoofdgeding is, en derhalve te bepalen of hiertegen binnen een termijn van negentig dagen dan wel op enig ander tijdstip moet worden opgekomen.

22. Kortom, het Hof dient de specifieke vraag van de Portugese rechterlijke instantie los van de omstandigheid dat Recheio haar vordering had kunnen instellen via andere rechtsmiddelen, waarvoor een langere beroepstermijn geldt, te beantwoorden.

B — Toetsing van de termijn van negentig dagen aan het doeltreffendheidsbeginsel

1. Bevoegdheid van de nationale rechterlijke instanties

23. Vanuit het oogpunt van het doeltreffendheidsbeginsel heeft het Hof zich reeds

21 — De beschouwingen van Recheio betreffende het beroep tot ongrondwettigverklaring (punten 92 e.v. van haar schriftelijke opmerkingen) zijn overbodig. Ofschoon de ongrondwettigverklaring van een bepaling welke een — als de in het hoofdgeding bedoelde — belasting invoert, voorzover zij extunc kan werken, tot de nietigheid van de met toepassing van de nietigverklaarde bepaling vastgestelde handelingen zou kunnen leiden, onverminderd de beperkingen welke het Constitutioneel Hof dienaangaande met betrekking tot de gevolgen voor het verleden van zijn arrest houdende nietigverklaring vaststelt (zie artikel 282 van de Grondwet van de Portugese Republiek), heeft deze consequentie immers niets van doen met de mogelijkheid om, zonder aan een termijn te zijn gebonden, een vordering tegen een belasting in te stellen. De ongrondwettigverklaring van een wet maakt de ter uitvoering daarvan vastgestelde handelingen nietig, zodat de belanghebbenden overeenkomstig het bepaalde in artikel 102, lid 3, van de Código de Procedimento e de Processo Tributário, zonder aan een termijn gebonden te zijn, daartegen kunnen opkomen, indien het Constitutioneel Hof de werking van zijn arrest houdende nietigverklaring niet beperkt. Hetzelfde geldt evenwel voor de handelingen welke in strijd met het gemeenschapsrecht zijn vastgesteld, indien deze schending nietigheid meebrengt. Met andere woorden, de omstandigheid dat voor het instellen van een beroep tegen een administratieve handeling een termijn van negentig dagen of geen enkele termijn geldt, wordt niet bepaald door het rechtsgebied waarin de inbreuk is gepleegd, maar door de aard van het gebrek waardoor de handeling nietig is.

22 — Volgens de Portugese rechtspraak is hoe dan ook het geschikte rechtsmiddel voor aanspraken als die welke Recheio uitoefent, het beroep tot nietigverklaring, zoals blijkt uit de omstandigheid dat de door deze vennootschap ingestelde vordering tot erkenning van een recht door de verwijzende rechter in een beroep tot nietigverklaring is omgezet.

herhaaldelijk uitgesproken over de in het recht van de lidstaten vastgestelde concrete verjarings- of vervaltermijnen voor de vorderingen tot terugbetaling van door de schatkist in strijd met het gemeenschapsrecht geïnde bedragen. Zijn uitspraken zijn vrij abstract gebleven. Zo heeft het zich er in de arresten Rewe en Comet toe beperkt te verklaren dat het vaststellen van beroepstermijnen, hoewel onmiskenbaar een uitdrukking van het rechtszekerheidsbeginsel, het gemeenschapsrecht zou schenden indien hierdoor de uitoefening van rechten onmogelijk zou worden gemaakt, en dat zulks niet het geval is wanneer „redelijke beroepstermijnen op straffe van verval van rechten” zijn vastgesteld²³. In de gevallen waarin het Hof specifieke beroepstermijnen heeft onderzocht, heeft het als beoordelingscriterium het gelijkwaardigheidsbeginsel gehanteerd: de arresten Edis, Spac, alsook Prisco en Caser, reeds aangehaald, erkennen dat de rechtsorde van de Europese Unie niet in de weg staat aan een vervaltermijn van drie jaar, voorzover deze zonder onderscheid wordt toegepast op alle verzoeken tot terugbetaling, ongeacht of deze op het nationale recht dan wel op het gemeenschapsrecht zijn gebaseerd²⁴. Zelfs bij de beoordeling van een verkorting van een bepaalde termijn is het Hof uitsluitend van het bedoelde beginsel uitgegaan: het arrest Aprile stelt dat het gemeenschapsrecht zich niet verzet tegen de toepassing van een nationale bepaling waarbij de gewone verjaringstermijn van tien jaar wordt vervangen door een speciale vervaltermijn van eerst vijf en vervolgens drie jaar²⁵.

24. In de overwegingen van de arresten Edis en Spac wordt weliswaar erkend dat „[e]en nationale vervaltermijn van drie jaar te rekenen vanaf de dag van de betwiste betaling redelijk [lijkt]” en dat het gemeenschapsrecht zich er derhalve niet tegen verzet dat een lidstaat een beroep op die termijn doet²⁶. Afgezien van het feit dat het hier obiter dicta betreft die niet in het dictum tot uiting zijn gekomen, gaat het evenwel om tautologische beweringen zonder enige motivering, die niet verduidelijken op welke gronden een termijn van deze duur met het doeltreffendheidsbeginsel zou overeenstemmen. Voor het Hof staat het gemeenschapsrecht redelijke termijnen toe en is een termijn van drie jaar een dergelijke redelijke termijn, zonder nadere uitleg.

25. Dezelfde benadering heeft het Hof gevolgd, toen het zich uitdrukkelijk heeft uitgesproken over de verenigbaarheid met het doeltreffendheidsbeginsel van bepaalde termijnen die door de nationale wetgeving van de lidstaten voor de uitoefening van op het gemeenschapsrecht gebaseerde vorderingen worden gesteld. Volgens het arrest Bessin et Salson/Administration des douanes et droits indirects²⁷ staat het gemeenschapsrecht niet in de weg aan de regeling van een lidstaat, die voor ieder verzoek tot terugbetaling van ten onrechte geïnde rechten in een dwingende verjaringstermijn van drie jaar voorziet²⁸. Dit oordeel berust op de

23 — Zie punt 5, in fine, van het arrest Rewe en punten 16 tot en met 18 van het arrest Comet. Tevens kan worden verwezen naar het arrest Denavit Italiana, punt 23.

24 — Zie het dictum van de arresten Edis (punt 2), Spac (punt 1), en Prisco en Caser (punt 1).

25 — Zie punt 1 van het dictum.

26 — Zie de punten 35, in fine, en 44 van het arrest Edis, alsook de punten 19, in fine, en 27 van het arrest Spac.

27 — Arrest van 9 november 1989 (386/87, Jurispr. blz. 3551).

28 — Punt 2 van het dictum van het arrest Bessin en Salson, aangehaald in voetnoot 27.

gedachte dat de procesregels welke de uitoefening van door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk maken, geoorloofd zijn, zodat een verjaringstermijn van drie jaar „berust op een keuze van de wetgever die geen afbreuk doet aan bovengenoemd vereiste”²⁹.

26. Ook in het arrest Haahr Petroleum³⁰ wordt verklaard dat het gemeenschapsrecht niet in de weg staat aan een verjaringstermijn van vijf jaar, omdat het om een termijn gaat die „als redelijk moet worden aangemerkt”³¹.

27. Bij één enkele gelegenheid heeft het Hof getracht zijn beslissing omstandiger te motiveren: het arrest in de zaak Grundig Italiana, waarin ik mijn conclusie heb genomen op 14 maart 2002, heeft de vaststelling van een periode van negentig dagen voor de overgang van een verjaringstermijn van tien of vijf jaar naar een termijn van drie jaar onverenigbaar met het gemeenschapsrecht bevonden. Het Hof voegde hieraan toe dat deze overgangsperiode, om in overeenstemming te zijn met het doeltreffendheidsbeginsel, de belastingplichtigen in staat moet stellen een redelijke kans te behouden om hun recht op teruggaaf geldend te maken indien hun vordering volgens de nieuwe regeling reeds te laat is, opdat zij de gelegenheid krijgen zonder overhaasting hun verdediging voor te bereiden en zonder zich geconfronteerd te zien met de dwingende verplichting hun verde-

ring in te stellen met een spoed welke onevenredig is ten opzichte van de termijn die hun aanvankelijk was toegekend³². In het volgende punt stelt het Hof voorts dat een termijn van negentig dagen ontoereikend is omdat, indien van een aanvankelijke termijn van vijf jaar wordt uitgegaan, de belastingplichtigen wier rechten ongeveer drie jaar geleden zijn ontstaan, binnen drie maanden een vordering moeten instellen, terwijl zij dachten over nog bijna twee jaar te beschikken³³, en concludeert het dat de minimumovergangsperiode redelijkerwijs op zes maanden kan worden gesteld³⁴.

28. Het standpunt van het Hof is eenvoudig te verklaren: wanneer de termijnen voor het instellen van een vordering in jaren zijn berekend, is het duidelijk dat deze de mogelijkheid bieden om de door de communautaire rechtsorde verleende rechten metterdaad uit te oefenen, zodat geen verdere motivering nodig is. Indien het echter om kortere termijnen — in maanden of dagen — gaat, is de beoordeling van hun bruikbaarheid minder duidelijk, hetgeen tot een motivering noopt.

29. Gelijk ik evenwel in mijn conclusie in de zaak Grundig Italiana heb opgemerkt, staat deze beoordeling niet aan het Hof, aangezien — behoudens in evidente gevallen³⁵ — de

29 — Punten 16 en 17 van het arrest Bessin en Salson, aangehaald in voetnoot 27.

30 — Arrest van 17 juli 1997 (C-90/94, Jurispr. blz. I-4085).

31 — Punt 49 van het arrest Haahr Petroleum, aangehaald in voetnoot 30.

32 — Punt 38 van het arrest Grundig Italiana, aangehaald in voetnoot 3.

33 — Punt 39 van het arrest Grundig Italiana, aangehaald in voetnoot 3.

34 — Punt 40 van het arrest Grundig Italiana, aangehaald in voetnoot 3.

35 — Zoals bij termijnen van meerdere jaren.

nationale rechter hiermee belast is³⁶. Om vast te stellen of een bepaalde termijn aan het doeltreffendheidsbeginsel voldoet, moet rekening worden gehouden „met alle feitelijke en juridische, formele en materiële voorwaarden die het nationale recht aan het instellen van terugbetalingsvorderingen verbindt. Slechts met die ruime blik waarover enkel de [nationale] [...] rechter beschikt, kan een definitief antwoord worden gegeven”.³⁷

30. In een aantal zaken heeft het Hof aldus geoordeeld, omdat het volgens het arrest Dilexport de nationale rechter is die zich ervan moet vergewissen, dat de toepasselijke voorschriften de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken³⁸. Dit geldt ook voor de termijn om de vordering in te stellen, de eerste stap van de procedure.

31. Mogelijkerwijs beschikte het Hof in de zaak Grundig Italiana over voldoende gegevens om de kwestie zelf te kunnen afdoen, gelet op de omstandigheid dat het om de overgang van een verjaringstermijn van vijf jaar naar drie jaar ging, hoewel de belastingplichtigen wier rechten ongeveer drie jaar daarvoor waren ontstaan, zich in de praktijk gedwongen zagen binnen drie maanden een

vordering in te stellen, terwijl zij dachten over nog ongeveer twee jaar te beschikken³⁹. Het in die zaak aan de orde gestelde probleem lijkt evenwel niet alle nationale rechtstelsels, doch alleen het Italiaanse stelsel te betreffen, aangezien uitsluitend de voorwaarden van deze laatste procesregeling werden beoordeeld, zodat in dit prejudiciële arrest geen algemene en objectieve richtsnoer is te vinden welke de grondslag is voor de uitoefening van de wezenlijke taak van het Hof, namelijk het waarborgen van de eenvormige uitlegging van het gemeenschapsrecht. Het Hof heeft zich tot een *uti singuli* exegese voor het ene concrete geval, onder verwijzing naar één bepaalde rechtsorde, beperkt.

32. Zeker is dat, zoals het Hof zelf meermaals heeft erkend, het stelsel van beroep ter zake van onrechtmatig geïnde belastingen en de terugvordering van onverschuldigd betaalde bedragen in de diverse lidstaten verschillend zijn geregeld. Derhalve is het moeilijk om in abstracto te oordelen of een overgangperiode van negentig dagen, zoals bedoeld in de zaak Grundig Italiana, aan het doeltreffendheidsbeginsel voldoet, want om dit te beoordelen moet niet alleen rekening worden gehouden met de duur, maar ook met vele andere factoren, zoals bijvoorbeeld, zonder aanspraak op volledigheid: mag men zelf zijn zaak bepleiten, of moet een beroep worden gedaan op een advocaat; mag de verzoeker voor het instellen van zijn vordering in persoon voor de rechtbank verschijnen, of dient hij een volmacht te verlenen, en, in dit laatste geval, moet hij deze dan door een openbaar ambtenaar laten opstel-

36 — Punt 27 van de reeds aangehaalde conclusie.

37 — Punt 27, in fine, van mijn conclusie in de zaak Grundig Italiana.

38 — Zie punt 32, in fine, van het arrest Dilexport, aangehaald in voetnoot 2.

39 — Punt 39 van het arrest Grundig Italiana.

len; moet bij rechtspersonen een bijzondere akte worden opgesteld om de vordering te kunnen instellen, waarvoor in voorkomend geval de desbetreffende termijnen, condities en formaliteiten gelden; moet, als prealabele voorwaarde, eerst een bezwaar bij de administratie worden ingediend, heeft dit bezwaar schorsende werking; moeten de openbare instanties vooraf in kennis worden gesteld van het voornemen een rechtsvordering in te stellen. De lijst van de te vervullen voorwaarden kan nog langer worden gemaakt, door de complicaties en kosten van het beroep in elk land te bepalen.

33. Gelet op deze verscheidenheid en andere bijzonderheden welke gemakkelijk zijn te bedenken voor iemand die thuis is in het vergelijkend Europees recht, dient de communautaire rechtsorde de handhaving van de door haar aan de justitiabelen verleende rechten te verzekeren⁴⁰, door te verlangen dat de voor de bescherming van die rechten toepasselijke nationale procesregels niet minder gunstig zijn dan die welke voor soortgelijke beroepen in de nationale rechtsorde gelden, en dat de betrokken procedure in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is⁴¹.

40 — Ik herinner eraan dat volgens de rechtspraak van het Hof het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft toegepast, het uitvloeisel en het complement is van de rechten welke de justitiabelen ontleen aan de gemeenschapsbepalingen zoals die door het Hof zijn uitgelegd, zodat de lidstaten verplicht zijn de in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen terug te betalen (zie, met name, arresten van 2 december 1997, *Fantask*, C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 38, en *Dilexport*, reeds aangehaald, punt 23; zie eveneens het arrest van 22 oktober 1998, *IN.CO.GE'90 e.a.*, C-10/97–C-22/97, Jurispr. blz. I-6307, punt 24).

41 — Zie de in de voetnoten 2 en 3 aangehaalde arresten.

34. Zoals ik reeds in mijn conclusie in de zaak *Grundig Italiana* heb uiteengezet, volgt hieruit dat het onbepaalde rechtsbegrip „redelijke termijn”, waaraan de communautaire rechtspraak refereert om de naleving van het doeltreffendheidsbeginsel te toetsen, door de nationale rechterlijke instanties nader dient te worden bepaald, behoudens in extreme gevallen waarin, omdat de termijn kennelijk toereikend of manifest ontoereikend is, geen uitspraak nodig is over de concrete voorwaarden van elk nationaal stelsel, en er derhalve geen bezwaar is dat het Hof het probleem in kwestie beslecht.

35. Het lijkt derhalve niet logisch dat het arrest *Grundig Italiana*, na een bepaalde termijn ontoereikend te hebben verklaard, de minimumtermijn vaststelt welke toereikend wordt geacht om het doeltreffend instellen van op het gemeenschapsrecht gebaseerde vorderingen te garanderen, en zich aldus de functie van de — communautaire of Italiaanse — wetgever heeft toegeëigend. Bovendien motiveert het betrokken arrest noch de keuze van een termijn van zes maanden, noch waarom deze adequaat is. Het verklaart slechts dat deze termijn „de normaal zorgvuldige belastingplichtigen in staat [stelt] zich de nieuwe regeling eigen te maken, hun zaak voor te bereiden en beroep in te stellen in omstandigheden die hun kans van slagen niet in gevaar brengen”⁴². Waarom is een termijn van drie maanden

42 — Punt 40 van het arrest *Grundig Italiana*, aangehaald in voetnoot 3.

niet geschikt, doch een termijn van zes maanden wel? Het arrest Grundig Italiana blijkt aldus de vrucht van voluntarisme en van een onjuist begrip van de prejudiciële verwijzing. Op grond van artikel 234 EG heeft het Hof het laatste woord bij de uitlegging van het gemeenschapsrecht, door aan de nationale rechterlijke instanties precieze richtsnoeren voor de toepassing ervan te verstrekken, zonder dat het op enigerlei wijze bevoegd is zich in deze toepassing te mengen, omdat anders de grondslagen van dit instrument van samenwerking tussen rechtsprekende organen worden geschonden, welke een strikte eerbiediging van ieders bevoegdheden vereist⁴³. Met dergelijke uitspraken gedraagt het Hof zich in feite als bij een rechtstreeks beroep, waarbij het zich, in de marge van de voorschriften van het Verdrag, rechtsprekende bevoegdheden van volle omvang toe-eigent welke het soevereine gezag van de nationale rechter om het geschil in hoofdgeding te beslechten sterk aantasten⁴⁴. Het stelsel van artikel 234 EG berust op het onderscheid tussen integratie en toepassing van de rechtsregels, waarbij de wettelijke positie van de nationale rechter kan worden verzoend met de noodzakelijke uniformiteit van het gemeenschapsrecht,

zoals Robert Lecourt reeds vele jaren geleden heeft opgemerkt⁴⁵. De vervulling van deze taak vereist een nauwgezette eerbiediging van de bevoegdheidsverdeling⁴⁶. Het is waar dat het onderscheid tussen uitlegging en toepassing uitermate subtiel is, omdat het heel moeilijk is een rechtsregel uit te leggen zonder hem toe te passen, of deze toe te passen zonder hem uit te leggen, maar het Hof moet er zich voor hoeden de plaats van de nationale rechter in te nemen, en moet zich ertoe beperken, binnen het kader dat is afgebakend in de verwijzingsbeschikking, de gevraagde antwoorden te verstrekken⁴⁷. Ami Barav⁴⁸ heeft erkend dat, ondanks de plechtige verklaringen van het Hof over het respect dat het de bevoegdheden van de nationale rechter verschuldigd is, de werkelijkheid heel anders is⁴⁹.

36. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging aan het *Tributário de Primeira Instância* de Lisboa te antwoorden in de

43 — Arrest van 22 november 1978, Lothar Mattheus (93/78, Jurispr. blz. 2203, punt 5). In zijn conclusie beklemtoonde advocaat-generaal Mayras dat het Hof zijn prejudiciële bevoegdheid slechts kan baseren op de specifieke termen waarin artikel 177 van het Verdrag het deze bevoegdheid toekent (blz. 2212).

44 — In het arrest van 30 september 2003, Köbler (C-224/01, Jurispr. blz. I-10239), heeft het Hof dezelfde vergissing begaan. Met betrekking tot de aansprakelijkheid van de lidstaten voor schade die particulieren lijden als gevolg van een schending van het gemeenschapsrecht welke aan een nationaal rechtsprekend orgaan kan worden toegerekend, heeft het de voorwaarden en de criteria opgesomd die moeten zijn vervuld vooraleer van deze aansprakelijkheid sprake is (punt 59). Na te hebben erkend dat de nationale rechter deze dient vast te stellen (punt 100), heeft het evenwel een hem verboden terrein betreden en een stap gezet waarvan het zich ver moet houden (punten 101 e.v.). Het Hof heeft in het kader van een hogere voorziening dezelfde fout gemaakt in het zogenaamde „Baby-dry“-arrest van 20 september 2001, Procter & Gamble, (C-383/99, Jurispr. blz. I-6251), waar het de grenzen van zijn bevoegdheden eveneens heeft overschreden, zoals ik voor het eerst heb kunnen opmerken in de conclusie die ik op 31 januari 2002 heb genomen in de zaak KPN, C-363/99 (zie, in het bijzonder, punt 68), waarin nog geen uitspraak is gedaan.

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

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

47 — De Richemont, J., *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, éd. Librairie du journal des notaires et des avocats, Parijs, 1975, blz. 41 e.v.

48 — Barav, A., „Le renvoi préjudiciel communautaire“, *Justice. Revue générale de droit processuel*, nr. 6, blz. 14.

49 — Onlangs heeft A. Barav zelf in „Transmutations Préjudicielles“, zijn bijdrage aan *Une communauté de droit*, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias, ed. BWV-Berliner Wissenschaftsverlag, Berlijn 2003, blz. 622, herhaald dat „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“.

woorden van de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen, waarin zij verklaarde:

- dat het gemeenschapsrecht en in het bijzonder het beginsel dat de doeltreffendheid ervan vereist, zich verzet tegen de bepalingen van een lidstaat welke voor de vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten, een termijn stellen die de uitoefening van het recht op terugbetaling in de praktijk uiterst moeilijk maken, en
- dat het aan de nationale rechter staat om, door alle feitelijke en juridische, formele en materiële voorwaarden te beoordelen welke voor het instellen van de vordering gelden, te bepalen of de door de nationale rechtsorde gestelde termijn redelijk is en het genoemde beginsel waarborgt.

2. Subsidiair

37. Indien het Hof van oordeel mocht zijn dat het zich over de in het hoofdgeding bedoelde vordering dient uit te spreken, door uit te maken dat een specifieke concrete termijn, zoals de termijn van negentig dagen in artikel 102, lid 1, van de *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, relevant is, lijkt, gelet op de feitelijke omstandigheden van het geschil en de onvermijdelijk fragmentarische kennis van het Portugese rechtstelsel, wat de in de verwijzingsbeschikking verstrekte gegevens betreft, te mogen worden aangenomen dat

de betrokken termijn redelijk is en Recheio in staat heeft gesteld haar rechten uit te oefenen waarbij de doeltreffendheid volledig gewaarborgd was.

38. Punt a van de aangehaalde bepaling stelt dat de termijn ingaat op de dag die volgt op de dag waarop de voor de vrijwillige betaling gestelde termijn is verstreken, welke laatste termijn in het algemeen dertig dagen bedraagt vanaf de kennisgeving van de heffing⁵⁰. De in het hoofdgeding bestreden heffing dateert van 4 maart 1998, zodat de termijn voor vrijwillige betaling omstreeks⁵¹ 15 april daaraanvolgend is verstreken, waaruit volgt dat de betrokken onderneming tot ongeveer 19 augustus de tijd had om een beroep bij de administratieve rechter in te stellen⁵².

39. Een termijn die in werkelijkheid ongeveer vijf en een halve maand bedraagt (vanaf de dag van de kennisgeving van de bestreden heffing tot de dag waarop de voor het instellen van een beroep gestelde termijn verstrijkt), maakt de daadwerkelijke uitoefening van de in het hoofdgeding bedoelde rechten niet moeilijker, noch belemmert hij deze.

50 — Zie artikel 85, lid 2, van de *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

51 — Er zijn geen gegevens overgelegd omtrent de feestdagen in Portugal tijdens deze periode.

52 — Betreffende de berekening van de termijnen, zie artikel 72 van de *Código do Procedimento Administrativo*, artikel 20 van de *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, en artikel 279 van de *Código Civil português*.

40. Om te beginnen staat volgens de rechtspraak van het Hof⁵³ het gemeenschapsrecht er niet aan in de weg dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met een richtlijn geheven belastingen beroept op een nationale vervaltermijn die ingaat op de dag van betaling ervan, zelfs indien de richtlijn op die dag nog niet correct in de nationale rechtsorde was omgezet⁵⁴. Deze oplossing, die een evenwicht tracht tot stand te brengen tussen de doeltreffendheid van het recht op rechtsbescherming en het rechtszekerheidsbeginsel, is, zoals ik reeds in mijn conclusie in de zaak Edis⁵⁵ heb opgemerkt, niet geheel bevredigend voor de belastingplichtigen, die hierdoor gehouden zijn een met het gemeenschapsrecht strijdige heffing te betalen. Zolang er op dit gebied evenwel geen eenvoudige regeling is, staat het aan de lidstaten, onder de reeds herhaaldelijk genoemde voorwaarden de criteria welke op de vorderingen tot terugbetaling van het onverschuldigde van toepassing zijn, vast te stellen⁵⁶.

41. Bij dit zoeken naar het evenwicht tussen de rechten van de belastingplichtigen en het algemeen belang dat er zich tegen verzet dat permanent en sine die het zwaard van Damocles van een mogelijk beroep boven administratieve beschikkingen blijft hangen, kan het invoeren van een termijn voor het instellen van een beroep bij de administratieve rechter als waarin het Portugese procesrecht voorziet, als redelijk worden aangemerkt. Hij biedt voldoende tijd om, zodra de aanslag bekend is, het besluit te nemen om er tegen op te komen, alle daarvoor noodzakelijke feitelijke en juridische elementen te verzamelen en een passende verdediging voor te bereiden⁵⁷. Na onderzoek van de voorschriften van de andere lidstaten dienaangaande blijken deze alle in gelijkaardige termijnen te voorzien⁵⁸,

53 — Zie het dictum van arresten *Fantask e.a.*, *Edis*, *Ansaldò* en *Spac*, reeds aangehaald.

54 — Alleen het arrest van 25 juli 1991, *Emmott* (C-208/90, Jurispr. blz. I-4369), huldigde het tegenovergestelde standpunt, terwijl dit standpunt in andere arresten van latere datum (de in de vorige voetnoot aangehaalde arresten, alsook de arresten van 27 oktober 1993, *Steenhorst-Neerings*, C-338/91, Jurispr. blz. I-5475, en 6 december 1994, *Johnson*, C-410/92, Jurispr. blz. I-5483), niet werd gevolgd op grond van de bijzondere omstandigheden van deze zaken.

55 — Zie punt 81 van mijn conclusie in zaak *Edis*.

56 — Hoe dan ook biedt het Portugese procesrecht nog een rechtsmiddel, zoals de vordering tot erkenning van een recht, waarvoor een beroepstermijn van vier jaar geldt, waarvan gebruik kan worden gemaakt wanneer deze het meest geschikte rechtsmiddel is om een volledige en doeltreffende bescherming te verzekeren (zie artikel 145 van de *Código de Procedimento e de Processo Tributário*). Het *Tribunal Tributário de Primeira Instância* de Lisboa was evenwel van mening dat dit rechtsmiddel niet relevant was voor de door *Recheio* ingediende vordering [zie punt i van de verwijzingsbeschikking].

57 — Artikel 108, lid 1, van de *Código de Procedimento e de Processo Tributário* bepaalt: „Het beroep wordt ingesteld bij een aan de bevoegde rechter of rechtbank gericht verzoekschrift, dat de bestreden handeling en het orgaan dat deze heeft genomen vermeldt; en de feiten en rechtsmiddelen formuleert waarop het verzoek gegrond is.”

58 — In het Spaanse recht bedraagt de termijn in beginsel twee maanden (artikel 46, lid 1, van *Ley 29/1998* van 13 juli 1998 *reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*), evenals in het Franse rechtsstelsel (artikel 1 van het décret 65-29 van 11 januari 1965 *relatif aux délais de recours contentieux en matière administrative*). Het Belgische recht voorziet in een termijn van zestig dagen (artikel 30, lid 2, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State), evenals het Italiaanse recht voor het instellen van een beroep in fiscale aangelegenheden (artikel 21, lid 1, van *decreto legislativo nr. 546* van 31 december 1992 houdende *Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*). In het Duitse recht bedraagt de termijn een maand (artikel 74 van de *Verwaltungsgerichtsordnung* [VwGO] van 21 januari 1960). Als dies a quo voor de berekening van deze termijnen geldt de dag na de bekendmaking of de kennisgeving van de bestreden handeling, of, in voorkomend geval, van de beschikking tot verwerping van het voorafgaande administratieve beroep.

welke in de respectievelijke rechtsordes gelden zonder twijfels op te roepen betreffende hun geschiktheid de nodige rechtsbescherming te bieden.

42. Bovendien staat buiten kijf dat de op het nationale recht gebaseerde vorderingen binnen dezelfde termijn moeten kunnen worden ingesteld als op de communautaire rechtsorde gebaseerde vorderingen, aangezien wat de principes betreft niet het tegendeel kan worden staande gehouden.

43. De omstandigheid dat de administratie voor de uitoefening van haar fiscale bevoegdheden over langere termijnen beschikt⁵⁹, wijst er niet op dat de aan de belastingplichtigen verleende termijn om een administratief beroep in te stellen het gemeen-

schapsrechtelijke doeltreffendheidsbeginsel schendt. Om te beginnen zijn immers de beginselen en de doelstellingen welke voor het handelen van de administratie en de belastingplichtigen gelden, volkomen verschillend. De beoordeling of een handeling al dan niet als toereikend mag worden aangemerkt, staat los van de omstandigheid dat de administratie over langere termijnen beschikt om in rechte op te treden. Daar het gelijkheidsbeginsel niet op dit gebied van toepassing is, lijkt het anderzijds vanzelfsprekend dat de openbare instanties en de burgers niet aan dezelfde regels dienen te worden onderworpen. Het verval van het recht om belastingen te heffen en de verjaring van belastingschulden beantwoorden aan heel andere criteria dan die welke voor het instellen van een rechtsvordering door particulieren binnen bepaalde termijnen gelden. In haar schriftelijke opmerkingen roert Recheio verdienstelijke argumenten aan, doch zij haalt verschillende rechtsbegrippen door elkaar, zoals verval van recht en verjaring, waarbij zij in haar redenering verwarring zaait wanneer zij verzwijgt dat de Portugese administratie rechtsgeldige handelingen welke wettelijk beschermde rechten en belangen in het leven roepen, slechts kan intrekken voorzover deze nadelige gevolgen voor hun adressaten sorteren⁶⁰, alsook dat ongeldige handelingen binnen de voor het desbetreffende beroep in rechte gestelde termijn moeten worden ingetrokken⁶¹.

60 — Zie artikel 140 van de Código do Procedimento Administrativo, dat ten aanzien van de Código de Procedimento e de Processo fiscal een aanvullende werking heeft (artikel 2, sub d, van laatstgenoemde code).

61 — Zie artikel 141 van de Código do Procedimento Administrativo. Artikel 78 van de Lei Geral Tributária, waarnaar Recheio in haar schriftelijke opmerkingen verwijst en dat bepaalt dat de herziening van fiscale handelingen op verzoek van de belanghebbende binnen de voor bezwaar gestelde termijn dient te geschieden, terwijl de administratie over een termijn van vier jaar beschikt, is slechts van toepassing op herzieningen ten gunste van de justilabele (Lima Guerreiro, A., Lei Geral Tributária anotada, Editora Rei dos Livros, Lissabon, 2001, blz. 343).

59 — Het recht om belastingen te heffen verjaart na vier jaar, en de belastingschulden verjaren na een termijn van acht jaar; anderzijds beschikt de administratie over een termijn van vier jaar om de handelingen op dit gebied van rechtswege te herzien (respectievelijk de artikelen 45, 48 en 78 van de Lei Geral Tributária).

VI — Conclusie

44. Op grond van een en ander geef ik het Hof in overweging op de door het Tribunal Tributário de Primeira Instância aan het Hof voorgelegde vragen te antwoorden als volgt:

„Het gemeenschapsrecht en in het bijzonder het beginsel dat de doeltreffendheid ervan vereist, verzet zich tegen de bepalingen van een lidstaat welke voor de vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten een termijn stellen die de uitoefening van het recht op terugbetaling in de praktijk uiterst moeilijk maakt.

Het staat aan de nationale rechter om, door alle feitelijke en juridische, formele en materiële voorwaarden te beoordelen welke voor het instellen van de vordering gelden, te bepalen of de door de nationale rechtsorde gestelde termijn redelijk is en het genoemde beginsel waarborgt.”

45. Subsidiair, indien het niettegenstaande het bepaalde in artikel 234 EG onontbeerlijk wordt geacht om het gemeenschapsrecht op de omstandigheden van het hoofdgeding toe te passen, geef ik in overweging te verklaren:

„Het gemeenschapsrecht staat er niet aan in de weg dat voor het instellen van vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten een termijn als bedoeld in het hoofdgeding wordt gesteld, voorzover deze termijn eveneens voor op het nationale recht gebaseerde vorderingen geldt.”