

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 11. december 2003¹

I — Indledning

1. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa ønsker oplyst, om Fællesskabets retsorden tillader, at der fastsættes en frist på 90 dage for ved en forvaltningsdomstol at anlægge søgsmål til prøvelse af en opkrævning af afgifter og således for at søge tilbagebetaling af skatter, der er betalt i strid med fællesskabsretten.

2. Spørgsmålet er et i en lang række af præjudicielle spørgsmål om forskellige nationale bestemmelsers overensstemmelse med fællesskabsretten, i denne sag de bestemmelser, der regulerer fristerne og de nærmere bestemmelser for anlæggelse af søgsmål med påstand om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet af statskassen i strid med Fællesskabets retsorden.

3. Domstolen har besvaret disse spørgsmål i en række domme og udviklet en fast praksis,

hvorefter det i mangel af fællesskabsbestemmelser tilkommer hver enkelt medlemsstat at fastsætte de processuelle regler for søgsmål til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som Den Europæiske Union tillægger. Denne adgang er imidlertid underlagt en dobbelt begrænsning:

— Medlemsstaterne kan ikke for anlæggelse af sager på grundlag af fællesskabsretten fastsætte frister, der er forskellige fra og mindre gunstige end de frister, der er fastsat for andre søgsmål på grundlag af en tilsidesættelse af den nationale ret². Dette er det såkaldte ækvivalensprincip.

2 — Jf. domme af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe, Sml. s. 1989, domskonklusionens punkt 1, og sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, domskonklusionen, samt domme af 15.9.1998, sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, domskonklusionens punkt 2, og sag C-260/96, Spac, Sml. I, s. 4997, domskonklusionens punkt 1. Jf. også dom af 27.2.1980, sag 68/79, Just, Sml. s. 501, domskonklusionens punkt 3, og af 27.3.1980, sag 61/79, Denavit Italiana, Sml. s. 1205, domskonklusionens punkt 1, litra a), domme af 10.7.1980, sag 811/79, Ariete, Sml. s. 2545, domskonklusionen, og sag 826/79, Mireco, Sml. s. 2559, domskonklusionen, dom af 10.7.1997, sag C-261/95, Palmisani, Sml. I, s. 4025, domskonklusionen, af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, domskonklusionens punkt 1, og af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, domskonklusionens punkt 1. Jf. senest dom af 10.9.2002, forenede sager C-216/99 og C-222/99, Prisco og Caser, Sml. I, s. 6761, domskonklusionens punkt 2, og af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine m.fl., Sml. I, s. 11365, domskonklusionens punkt 3.

1 — Originalsprog: spansk.

— Medlemsstaterne må heller ikke fastsætte de procesregler således, at de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve sådanne rettigheder³. Denne regel kaldes fællesskabsrettens effektivitetsprincip.

4. Den tidligere retspraksis har givet udtryk for de regler, hvoraf den portugisiske ret kan udlede det svar, den søger.

II — De faktiske omstændigheder, tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

5. Den 5. november 1997 oprettede Recheio — Cash & Carry SA (herefter »Recheio«) for notar et dokument, hvorved det forhøjede sin selskabskapital fra 100 mio. PTE til 1 mia. PTE, hvilket blev registreret i Registo Nacional de Pessoas Colectivas (det nationale selskabsregister).

6. Den 4. marts 1998 tilsendte registreringsmyndigheden selskabet en opkrævning af gebyrer på 2 251 500 PTE, beregnet i henhold til Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (tabellen for beregning af det nationale selskabsregisters gebyrer).

7. Den 11. juli 2001 anlagde Recheio sag for Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa med påstand om, at det anerkendtes, at selskabet havde ret til tilbagebetaling af det med urette opkrævede gebyr, hvilken sag ex officio blev konverteret til en sag til prøvelse af opkrævningen, der var den korrekte procedure for at opnå det forfulgte mål.

8. Da den portugisiske ret fandt, at fristen for at anlægge det pågældende søgsmål allerede var udløbet, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat, for tilbagesøgning af et i strid med fællesskabsretten fejlagtigt erlagt beløb, fastsætter en forældelsesfrist på 90 dage, som beregnes fra dagen for udløbet af fristen for frivillig tilbagebetaling, når man dermed gør det uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til tilbagesøgning?

3 — Jf. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12 og domskonklusionen, dom af 8.2.1996, sag C-212/94, FMC m.fl., Sml. I, s. 389, præmis 64 og domskonklusionens punkt 4, dommene af 15.9.1998, Edis (fodnote 2), præmis 34, Spac (fodnote 2), præmis 18, og forenede sager C-279/96 — C-281/96, Ansaldo Energia m.fl., Sml. I, s. 5025, præmis 16, dom af 17.11.1998, Aprile (fodnote 2), præmis 18, dom af 9.2.1999, Dilexport (fodnote 2), præmis 25, dom af 24.9.2002, sag C-255/00, Grundig Italiana, Sml. I, s. 8003, præmis 33, og dom af 2.10.2003, Weber's Wine m.fl. (fodnote 2), præmis 103.

- 2) I bekræftende fald: Hvilken minimumsfrist kan betragtes som forenelig med reglen om, at tilbagesøgningsretten ikke må vanskeliggøres uforholdsmæssigt?

Retsakter, der ikke indeholder en af de væsentlige dele, og de retsakter, som efter loven udtrykkeligt er ugyldige, erklæres ugyldige. De øvrige er omstødelige⁴.

- 3) Eller hvilke kriterier skal anvendes ved fastlæggelse af fristen?»

III — Retsforhandlinger ved Domstolen

9. Recheio, den portugisiske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg inden for den i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen fastsatte frist.

10. Under retsmødet den 13. november 2003 har repræsentanterne for de parter, der har deltaget i den skriftlige forhandling, afgivet mundtlige indlæg.

IV — Portugisiske retsforskrifter

11. Efter portugisisk ret kan administrative retsakter, hvoraf skatteopkrævninger udgør en form, være ugyldige eller omstødelige.

12. Både de ugyldige og de omstødelige retsakter ophæves efter administrativ prøvelse, der er indledt på foranledning af indehavere af rettigheder eller retligt beskyttede subjektive interesser, der er tilsidesat ved retsakterne⁵. Der er to former for klager, remonstration⁶ og hierarkisk rekurs. Sidstnævnte er fakultativ, hvis retsakten kan indbringes for en forvaltningsdomstol, og i modsat fald obligatorisk⁷. Den fastsatte klagefrist er 15 dage for remonstration, 30 dage for fakultativ hierarkisk rekurs eller den frist, der er fastsat for at anlægge sag ved en forvaltningsdomstol, hvortil hierarkisk rekurs er obligatorisk⁸.

4 — Jf. artikel 133 og 135 i Código do Procedimento Administrativo (den portugisiske forvaltningslov), vedtaget ved lovdekret nr. 442/91 af 15.11.1991. Ifølge lovens artikel 133, stk. 2, er de forvaltningsretsakter ugyldige, a) der er udtryk for magtfordrejning, b) der er udstedt af organer, der ikke er beføjede hertil, c) hvis formål er umuligt, uforståeligt eller udtryk for et retsbrud, d) der strider mod en grundlæggende retsregel, e) der er udstedt under tvang, f) der er udstedt uden overholdelse af formalitetsbestemmelser, g) der er udstedt af kollektive organer efter forvirrede forhandlinger eller uden overholdelse af det kvorum eller flertal, der kræves i henhold til loven, h) der er i strid med, hvad der er fastslået ved dom, eller i) som er retsakter, som følger af forvaltningsretsakter, der tidligere er blevet annulleret eller ophævet.

5 — Jf. artikel 158 og 160 i Código do Procedimento Administrativo.

6 — I portugisisk ret kaldes klage, der indgives over det forvaltningsorgan, der har udstedt den anfægtede retsakt, »reclamação« [jf. artikel 158, stk. 2, litra a), i Código do Procedimento Administrativo].

7 — Jf. artikel 158, stk. 2, litra b), og artikel 167, stk. 1, i Código do Procedimento Administrativo.

8 — Jf. artikel 162 og 168 i Código do Procedimento Administrativo.

13. Inden for skatteretten er den hierarkiske rekurs fakultativ, men skal iværksættes inden for 30-dagesfristen, medmindre andet udtrykkeligt er fastsat⁹. Der er ligeledes fastsat en bestemmelse om en remonstration, der skal iværksættes inden for en frist på 90 dage, der imidlertid kan forlænges til et år, hvis den er begrundet i en tilsidesættelse af materielle procesregler eller helt eller delvist fravær af skattepligtige transaktioner¹⁰. Den afgørelse, der træffes ved remonstration, kan gøres til genstand for hierarkisk rekurs, og sidstnævnte kan indbringes for en forvaltningsdomstol¹¹.

14. Skattesøgsmål har til formål at sikre fuld og effektiv beskyttelse af rettigheder og interesser, der er retligt beskyttede inden for dette retsområde, inden for en rimelig tid¹². Skattesøgsmål gør det muligt at reagere over for skatteopkrævninger¹³ ved

nedlæggelse af påstand om, at den anfægtede retsakt er ugyldig eller bør omstødes¹⁴. Anlæggelse af skattesøgsmål er også det korrekte retsmiddel for at få anerkendt en lovmæssig rettighed eller interesse på skatteområdet¹⁵, når der ikke foreligger andre mere hensigtsmæssige retsmidler for at sikre sig retlig beskyttelse¹⁶.

15. Annulationssøgsmål skal anlægges inden for en frist på 90 dage, der beregnes fra udløbet af den frist, der er fastsat for frivillig betaling af den skyldige afgift, medmindre der forudgående er iværksat remonstration, i hvilket tilfælde fristen forkortes til 15 dage. Søgsmål, der er baseret på, at opkrævningen er ugyldig, kan anlægges til enhver tid¹⁷.

16. Anerkendelsessøgsmål skal anlægges inden for fire år efter den dato, hvor rettigheden opstod, eller hvor tilsidesættelsen af den rettighed, der søges beskyttet, er kendt¹⁸.

9 — Jf. artikel 66, stk. 1 og 2, og artikel 67, stk. 1, i Código de Procedimento e de Processo Tributário (lov om skatteadministration og skatteproces) vedtaget ved lovdekret nr. 433/99 af 26.10.1999.

10 — Jf. artikel 68, stk. 1, og artikel 70, stk. 1 og 2, sammenholdt med artikel 102, stk. 1, i Código de Procedimento e de Processo Tributário.

11 — Artikel 76 og 67 i Código de Procedimento e de Processo Tributário, sidstnævnte jf. artikel 167, stk. 1, i Código do Procedimento Administrativo: Når hierarkisk rekurs altid er fakultativ i skattesager, skyldes det, at forvaltningsafgørelsen kan indbringes for en forvaltningsdomstol.

12 — Jf. artikel 96 i Código de Procedimento e de Processo Tributário og artikel 9 og 95, stk. 1, i Lei Geral Tributária (skattelov), vedtaget ved lovdekret nr. 398/98 af 17.12.1998. Efter disse bestemmelser finder den generelle bestemmelse i artikel 268, stk. 4, i Republikken Portugals forfatning, der »sikrer borgerne beskyttelse af deres retligt beskyttede rettigheder og interesser, herunder navnlig retten til at klage over enhver bebyrdende forvaltningsretsakt, uanset dens udformning«, anvendelse på skatteområdet.

13 — Jf. artikel 97, stk. 1, litra a), i Código de Procedimento e de Processo Tributário og artikel 95, stk. 2, litra a), i Lei Geral Tributária.

14 — Jf. artikel 101, litra a), i Lei Geral Tributária og artikel 97, stk. 1, litra a), i Código de Procedimento e de Processo Tributário.

15 — Jf. artikel 101, litra b), i Lei Geral Tributária og artikel 97, stk. 1, litra h), i Código de Procedimento e de Processo Tributário.

16 — Jf. artikel 145, stk. 3, i Código de Procedimento e de Processo Tributário.

17 — Jf. artikel 102, stk. 1, litra a), stk. 2 og 3, i Código de Procedimento e de Processo Tributário.

18 — Jf. artikel 145, stk. 2, i Código de Procedimento e de Processo Tributário.

V — Gennemgang af det præjudicielle spørgsmål

A — Afgrænsning af tvistens genstand

17. Det er ubestridt, at det gebyr, som Recheio har betalt til Registo Nacional de Pessoas Colectivas, er en beskatning, der er i strid med fællesskabsretten, og at det pågældende selskab kan anlægge de relevante søgsmål på nationalt plan¹⁹.

18. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa er i tvivl om, hvorvidt det efter fællesskabsretten er tilladt at fastsætte en

frist på 90 dage for anlæggelse af søgsmål om tilbagesøgning af fejlagtigt erlagte beløb, der, som dem, der er blevet opkrævet fra Recheio, er uforenelige med Den Europæiske Unions ret.

19. Ifølge den portugisiske retsinstans følger det af fast retspraksis, at den omhandlede frist er i overensstemmelse med ækvivalensprincippet. Nævnte ret anfører herved i forelæggelseskendelsen, at »annulations-søgsmålet [finder] anvendelse på alle søgsmål vedrørende opkrævninger af skatteindtægter, uanset om søgsmålet er baseret på fællesskabsretten eller på national ret«²⁰, hvorfor de forelagte spørgsmål udelukkende vedrører effektivitetsprincippet, som den har henvist til i slutningen af det første spørgsmål, hvor den ønsker oplyst, om fastsættelse af en frist på 90 dage »gør det uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til tilbagesøgning«.

19 — Jf. dom af 26.9.2000, sag C-134/99, IGI, Sml. I, s. 7717, hvis domskonklusion lyder således:

»1) Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal fortolkes således, at opkrævning af gebyrer som de i hovedsagen omhandlede for registrering i et nationalt register over juridiske personer af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab udgør skatter eller afgifter i direktivets forstand.

2) Gebyrer, som skal svares for registrering i et nationalt register over juridiske personer af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab, er i princippet forbudt i medfør af direktivets artikel 10, litra c), når de udgør skatter eller afgifter i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303.

3) Gebyrer som de i hovedsagen omhandlede, der opkræves ved registrering i et nationalt register over juridiske personer af en forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab, og hvis størrelse uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede kapital, har ikke karakter af vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303.

4) Artikel 10 i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303, afføder rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole.«

20. Recheios anerkendelsesværdige bestræbelser i sine skriftlige indlæg på at bevise, at den frist, der er fastsat i den portugisiske procesret, er i strid med ækvivalensprincippet, er derfor forgæves, idet Domstolen ikke længere er kompetent, når den nationale retsinstans efter fortolkning af de nationale

20 — Jf. punkt p). Den portugisiske regering udtrykker sig på tilsvarende måde i punkt 26 i dens skriftlige indlæg.

bestemmelser har fastslået, at fristen finder anvendelse på alle typer søgsmål²¹.

Tributário²². Det tilkommer ligeledes de portugisiske domstole at træffe afgørelse om arten af den mangel, hvormed den skatteopkrævning, der er genstanden i hovedsagen, er behæftet, og derfor at afgøre, om den skal anfægtes inden for en frist af 90 dage eller på et andet tidspunkt.

21. Vurderingen af foreneligheden af den omtvistede frist med fællesskabsretten skal udelukkende foretages på grundlag af effektivitetsprincippet, og også på dette punkt skal der ses bort fra enhver hensyntagen til, at der foreligger et subsidiært retsmiddel — anerkendelsessøgsmål — der kan anvendes inden for en frist på fire år, eller til, at der, når annullationssøgsmålet er begrundet i ugyldighed, ikke gælder nogen frist for sagsanlæg. Det tilkommer den nationale ret at fastslå, om dette retsmiddel kan anvendes, såfremt Domstolen fastslår, at fællesskabsretten er til hinder for en procesregel som den, der er omhandlet i artikel 102, stk. 1, i Código de Procedimento e de Processo

22. Domstolen skal kort sagt besvare det præcise spørgsmål, der er stillet af den portugisiske domstol, uafhængigt af den omstændighed, at Recheio kunne gøre sine påstande gældende ved andre retsmidler, der har længere søgsmålsfrister.

B — Vurdering af 90-dagesfristen i forhold til effektivitetsprincippet

1) Opgave påhvilende de nationale domstole

23. Med hensyn til effektivitetsprincippet har Domstolen flere gange udtalt sig direkte om konkrete forældelsesfrister eller præklusioner.

21 — Recheios betragtninger om søgsmål til prøvelse af forfatningsstridighed (punkt 92 ff. i selskabets skriftlige indlæg) er overflødige, fordi, hvis en eventuel erklæring for forfatningsstridighed af en bestemmelse, hvorved der indføres en beskatning som den, der er genstand for hovedsagen, for så vidt som den kan have virkning ex tunc, kan medføre ugyldighed af retsakter, der er udstedt med hjemmel i den annullerede bestemmelse, med forbehold af de begrænsninger, som forfatningsdomstolen har fastsat herfor med hensyn til den tilbagevirkende kraft af sine annullationsdomme (jf. artikel 282 i Den Portugisiske Republiks forfatning), har denne konsekvens intet at gøre med den tidsbegrænsede mulighed for at anlægge søgsmål til prøvelse af en skatteopkrævning. En erklæring om forfatningsstridighed af en lov bestemmer, at retsakter, der er truffet til gennemførelse af loven, er ugyldige, således at retligt interesserede uden tidsbegrænsning kan anlægge sag til prøvelse af retsakterne, hvis forfatningsdomstolen ikke begrænser rækkevidden af annullationsdommen i henhold til artikel 102, stk. 3, i Código de Procedimento e de Processo Tributário, men det samme gælder for retsakter, der er i strid med fællesskabsretten, hvis denne tilsidesættelse medfører ugyldighed. Med andre ord afhænger det forhold, at der er fastsat en frist på 90 dage for anlæggelse af søgsmål til prøvelse af en forvaltningsretsakt, eller at der ikke gælder nogen frist herfor, ikke af det retsområde, hvorpå tilsidesættelsen er begået, men af arten af tilsidesættelsen af retsakt.

22 — Under alle omstændigheder fremgår det af portugisisk retspraksis, at den rette måde at gøre påstande som dem, Recheio har påberåbt sig, gældende er under et annullationssøgsmål, hvilket bevidnes af den omstændighed, at selskabet har anlagt et anerkendelsessøgsmål, som den forelæggende ret har omkvalificeret til et annullationssøgsmål.

sive frister, som medlemsstaterne har fastsat for anlæggelse af sager med henblik på tilbagebetaling af beløb opkrævet af statskassen i strid med fællesskabsretten. Domstolens udtalelser er forblevet en smule teoretiske. Domstolen fastslog således i Rewe-dommen og i Comet-dommen blot, at fastsættelse af frister for søgsmål, selv om det ubestrideligt er udtryk for et grundlæggende retssikkerhedsprincip, er i strid med fællesskabsretten, hvis den i praksis umuliggør hævvelse af rettigheder, som de nationale retter har pligt til at beskytte, hvilket ikke er tilfældet ved en fastsættelse af »rimelige frister for indgivelse af søgsmål«²³. I de tilfælde, hvor Domstolen har undersøgt specifikke søgsmålsfrister, har den anvendt ækvivalensprincippet som vurderingskriterium: I Edis-dommen, Spac-dommen samt Prisco og Caser-dommen anerkendes, at Den Europæiske Unions retsorden ikke er til hinder for en præklusiv frist på tre år, såfremt den finder anvendelse uden forskel på alle anmodninger om tilbagebetaling, uanset om de støttes på fællesskabsretten eller på national ret²⁴. Selv når Domstolen har undersøgt overgangen fra en bestemt frist til en anden kortere frist, har den udelukkende henvist til det pågældende princip: I Aprile-dommen fastslog den, at fællesskabsretten er ikke til hinder for, at der anvendes en national bestemmelse, hvorefter der gælder en særlig præklusiv frist på oprindeligt fem, derefter tre år, i stedet for den almindelige tiårige forældelsesfrist²⁵.

24. Domstolen fastslog i Edis-dommen og i Spac-dommen ganske vist, at »en national, præklusiv frist på tre år, som regnes fra det tidspunkt, hvor den anfægtede betaling foretages, findes herved ikke at være urimelig«, og at fællesskabsretten derfor ikke er til hinder for, at en medlemsstat påberåber sig en sådan frist²⁶. Men bortset fra, at der er tale om obiter dicta, som ikke afspejler sig i domskonklusionen, udgør dette ubegrundede tautologiske påstande, der ikke forklarer, hvorfor en frist af denne længde opfylder effektivitetsprincippet. Ifølge Domstolen tillader fællesskabsretten rimelige frister, og en frist på tre år er uden videre forklaringer rimelig.

25. Det er samme standpunkt, Domstolen indtager, når den udtrykkeligt udtaler sig om foreneligheden med effektivitetsprincippet af visse frister, fastsat i medlemsstaternes lovgivning, for anlæggelse af sager, der støttes på fællesskabsretten. I dommen i sagen Bessin og Salson mod Administration des douanes et droits indirects²⁷ har Domstolen fastslået, at fællesskabsretten ikke kan være til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, som indeholder en præceptiv forældelsesfrist på tre år for enhver ansøgning om godtgørelse af afgifter, der er opkrævet med urette²⁸. Denne afgørelse støttes på den opfattelse, at processuelle regler, der ikke i

23 — Jf. Rewe-dommen, præmis 5 in fine, og Comet-dommen, præmis 16-18. Der kan også henvises til Denkavit Italiana-dommen, præmis 23.

24 — Jf. domskonklusionen i Edis-dommen (punkt 2), Spac-dommen (punkt 1), og Prisco og Caser-dommen (punkt 2).

25 — Jf. Aprile-dommen, domskonklusionens punkt 1.

26 — Jf. Edis-dommen, præmis 35 in fine, og præmis 44, samt Spac-dommen, præmis 19 in fine, og præmis 27.

27 — Dom af 9.11.1989, sag 386/87, Sml. s. 3551.

28 — Bessin og Salson-dommen (fodnote 27), domskonklusionens punkt 2.

praksis umuliggør hævvelse af rettigheder, som følger af fællesskabsretten, er tilladte, således at en forældelsesfrist på tre år »er udtryk for et lovgivningsmæssigt valg, der ikke tilsidesætter de nævnte betingelser«²⁹.

og uden at føle sig forpligtet til at skynde sig i et omfang, som ikke har sammenhæng med den frist, de oprindeligt havde³². I den følgende præmis tilføjede Domstolen, at en frist på 90 dage er utilstrækkelig, fordi de afgiftspligtige, hvis krav er stiftet for ca. tre år siden, hvis der tages udgangspunkt i en oprindelig frist på fem år, må anlægge sag inden for tre måneder, skønt de regnede med at råde over yderligere to år³³, og den fastslog, at den mindste rimelige overgangsperiode kan anslås til seks måneder³⁴.

26. Domstolen har ligeledes i Haahr Petroleum-dommen³⁰ fastslået, at fællesskabsretten ikke er til hinder for en forældelsesfrist på fem år, fordi fristen »må betegnes som rimelig«³¹.

27. Domstolen har ved en enkelt lejlighed forsøgt at uddybe begrundelsen for sin afgørelse yderligere: I dommen i Grundig Italiana-sagen, hvori jeg fremsatte forslag til afgørelse den 14. marts 2002, fastslog Domstolen, at det var i strid med fællesskabsretten at fastsætte en overgangsperiode på 90 dage for at skifte fra en søgsmålsfrist på ti eller fem år til en frist på tre år, idet den tilføjede, at fristen for at være i overensstemmelse med effektivitetsprincippet skal give de afgiftspligtige rimelig mulighed for at gøre deres krav på tilbagebetaling gældende, hvis deres sagsanlæg bliver forsinkede ved indførelsen af den nye ordning, således at de kan forberede deres forsvar uden hastværk

28. Domstolens standpunkt har en simpel forklaring: Når de frister, der er fastsat for anlæggelse af søgsmål, beregnes i år, er det klart, at de er tilstrækkelige til at gøre det muligt effektivt at udøve de rettigheder, der er tillagt ved Fællesskabets retsorden, hvorfor der ikke er behov for anden begrundelse. Når der er tale om kortere perioder, der beregnes i måneder eller dage, er vurderingen af deres anvendelighed derimod mindre klar og kræver en begrundelse.

29. Som jeg har anført i mit forslag til afgørelse i Grundig Italiana-sagen, påhviler denne vurdering ikke Domstolen, idet vurderingen — bortset fra helt klare tilfælde³⁵

29 — Bessin og Salson-dommen (fodnote 27), præmis 16 og 17.

30 — Dom af 17.7.1997, sag C-90/94, Sml. I, s. 4085.

31 — Haahr Petroleum-dommen (fodnote 30), præmis 49.

32 — Grundig Italiana-dommen (fodnote 3), præmis 38.

33 — Grundig Italiana-dommen (fodnote 3), præmis 39.

34 — Grundig Italiana-dommen (fodnote 3), præmis 40.

35 — Ligesom for tilfældene med frister på flere år.

— påhviler den nationale domstol³⁶. Ved vurderingen af, om en bestemt frist er forenelig med effektivitetsprincippet, må man vurdere »samtlige de faktiske, retlige, formelle og materielle omstændigheder [...], som skal overholdes i den nationale retsorden med henblik på udøvelsen af tilbage-søgningsretten. Et definitivt svar kan kun gives på grund af denne samlede tilgængs-vinkel, som alene de nationale [...] retter har mulighed for at gøre brug af«³⁷.

endnu ca. to år³⁹. Men behandlingen af denne sag forekommer ikke at vedrøre alle de nationale retssystemer, men udelukkende det italienske retssystem, idet Domstolen udelukkende vurderede dettes processystems betingelser, således at den præjudicielle dom ikke indeholdt den generelle og objektive vejledning, som den burde indeholde for at opfylde sin grundlæggende funktion, nemlig at sikre en ensformig fortolkning af fællesskabsretten, hvorfor den blot er en fortolkning vedrørende en enkel sag, der udelukkende omhandler en bestemt retsorden.

30. Domstolen har udtalt sig således i visse sager, fordi det ifølge Dilexport-dommen tilkommer den nationale ret at afgøre, om de gældende betingelser gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at hævde de rettigheder, der består ifølge Fællesskabets retsorden³⁸, idet denne henvisning omfatter søgsmålsfristen, der er den første af disse betingelser.

31. Måske forelå der i Grundig Italiana-sagen tilstrækkelige oplysninger til, at Domstolen vovede selv at tage stilling hertil, eftersom det drejede sig om en overgang fra en forældelsesfrist på fem år til en forældelsesfrist på tre år, således at de afgiftspligtige, hvis krav var stiftet ca. tre år før, i praksis måtte anlægge sag inden for tre måneder, skønt de regnede med at råde over

32. Det står fast, således som Domstolen selv flere gange har fastslået, at retsmidlerne mod afgifter, der ulovligt er opkrævet, og ordningen om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld er forskelligt opbygget i de forskellige medlemsstater. Det er derfor vanskeligt teoretisk at vurdere, om en overgangsfrist på 90 dage som den frist, der er omhandlet i Grundig Italiana-sagen, er i overensstemmelse med effektivitetsprincippet, idet det for at træffe afgørelse herom ikke blot er længden, der skal vurderes, men også en række andre omstændigheder som f.eks. (ikke udtømmende): Om enhver kan give møde, eller om det er nødvendigt med advokatbistand, om sagsøgeren selv kan anlægge sag ved en domstol, eller om det er nødvendigt at udstede en repræsentationsfuldmagt, og i sidstnævnte tilfælde, om det er nødvendigt at udstede fuldmagten for en offentlig myndighed, om det for juridiske personer er nødvendigt at vedtage en bestemt akt for at anlægge sag, idet der i

36 — Forslaget i Grundig Italiana-sagen, punkt 27.

37 — Punkt 27 in fine i mit forslag i Grundig Italiana-sagen.

38 — Jf. Dilexport-dommen (fodnote 2), præmis 32 in fine.

39 — Grundig Italiana-dommen, præmis 39.

givet fald skal tages hensyn til de frister og betingelser samt den udformning, der kræves herfor, om det som en forudgående betingelse er obligatorisk at indgive en klage til myndighederne, hvis denne klage har suspensiv virkning, om det er obligatorisk forudgående at oplyse myndighederne om hensigten til at anlægge sag. Listen kan forlænges med krav, der afgør kompleksiteten og omkostningerne ved søgsmål i hver stat.

34. Af denne grund må det ubestemte begreb »rimelig frist«, hvortil Fællesskabets retspraksis henviser, ved vurderingen af overensstemmelsen med effektivitetsprincippet, således som jeg allerede har anført i mit forslag til afgørelse i *Grundig Italiana*-sagen, præciseres af de nationale retsinstanser, bortset fra i ekstreme tilfælde, hvor det, fordi fristen klart er utilstrækkelig, eller fordi den unægtelig forekommer for kort, ikke er nødvendigt at tage stilling til de konkrete betingelser i hvert nationalt system, hvorfor intet er til hinder for, at Domstolen træffer afgørelse herom.

33. I betragtning af denne mangfoldighed og andre særegenskaber, som det nemt kan forestilles af dem, der har kendskab til komparativ europæisk ret, skal Fællesskabets retsorden sikre beskyttelsen af de rettigheder, den medfører for borgerne⁴⁰, idet de nationale procesregler, der finder anvendelse for deres beskyttelse, ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret, og beskyttelsen ikke må være umulig eller uforholdsmæssig vanskelig⁴¹.

35. Det forekommer derfor ikke logisk, at Domstolen i *Grundig Italiana*-dommen, efter at have fastslået, at den givne frist var utilstrækkelig, fastsatte en minimumsfrist, der ansås for tilstrækkelig til at sikre effektiv mulighed for søgsmål på grundlag af fællesskabsretten, idet den herved påtog sig lovgiverens funktion, uden at det klart fremgår, om det er fællesskabs- eller den italienske lovgivers funktion. I den pågældende dom begrundes valget af en frist på seks måneder ikke, og det anføres heller ikke, hvorfor den er passende. Det angives udelukkende, at den giver »normalt omhyggelige afgiftspligtige [...] mulighed for at få kendskab til den nye ordning og forberede og indlede deres søgsmål under omstændigheder, der ikke modvirker deres mulighed[er]«⁴². Hvorfor er en tremånedersfrist i modsætning til en seks-

40 — Jeg skal bemærke, at retten til at opnå tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med fællesskabsretten efter Domstolens praksis er en virkning af og et supplement til de rettigheder, der er tillagt borgerne ved fællesskabsbestemmelserne, således som disse er fortolket af Domstolen, hvorfor medlemsstaterne er forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med denne ret (jf. bl.a. dom af 2.12.1997, sag C-188/95, *Fantask*, Sml. I, s. 6783, præmis 38, og *Dilexport*-dommen, præmis 23; der kan også henvises til dom af 22.10.1998, forenede sager C-10/97 — C-22/97, *IN.CO. GE'90 m.fl.*, Sml. I, s. 6307, præmis 24).

41 — Jf. de domme, der er nævnt i fodnote 2 og 3.

42 — *Grundig Italiana*-dommen (fodnote 3), præmis 40.

månedersfrist ikke passende? Grundig Italiana-dommen forekommer således at være baseret på voluntarisme og en forkert opfattelse af den præjudicielle forelæggelses-ordning. Ifølge artikel 234 EF har Domstolen ansvaret for den endelige fortolkning af fællesskabsretten, idet den giver nationale retsinstanser præcis vejledning om fællesskabsrettens anvendelse, uden at den på nogen måde har bemyndigelse til at blande sig i denne endelige retslige transaktion, idet den ellers ville skade grundlaget for denne ordning for samarbejde mellem retsinstanser, der kræver omhyggelig respekt for hver retsinstans' kompetenceområde⁴³. Domstolen handler ved sådanne afgørelser i virkeligheden på samme måde som i et direkte søgsmål, idet den i strid med traktatens bestemmelser påtager sig kompetence som fuld retsinstans, hvilket alvorligt skader den nationale domstols selvstændige kompetence til at afgøre tvisten i hovedsagen⁴⁴. Systemet i artikel 234 EF hviler på forskellen mellem

integration og anvendelse af retsforskrifter, hvorved det gøres muligt at forene den nationale rets legitime myndighed med fællesskabsrettens nødvendige ensformighed, hvilket Robert Lecourt anførte allerede for mange år siden⁴⁵. Gennemførelsen af denne opgave kræver en streng overholdelse af kompetencefordelingen⁴⁶. Det er korrekt, at sontringen mellem fortolkning og anvendelse er særdeles subtil, idet det er vanskeligt at fortolke en bestemmelse uden at anvende den og at anvende den uden at fortolke den, men Domstolen skal undgå at tage den nationale rets plads og blot inden for de grænser, der er opridset i forelæggelseskendelsen, afgive de ønskede besvarelser⁴⁷. Ami Barav⁴⁸ har erkendt, at realiteten til trods for Domstolens højtidelige erklæringer om, at den skal respektere de nationale retters kompetencer, er meget anderledes⁴⁹.

36. Af de nævnte grunde foreslår jeg Domstolen at besvare Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa med den ord-

43 — Dom af 22.11.1978, sag 93/78, Lothar Mattheus, Sml. s. 2203, præmis 5. Generaladvokat Mayras understregede i sit forslag til afgørelse, at Domstolen alene kunne basere sin kompetence til at træffe præjudicielle afgørelser på den præcise betingelser, som traktatens artikel 177 har fastsat for den (Sml. 2212).

44 — I dom af 30.9.2003, C-224/01, Köbler, Sml. I, s. 10239, begik Domstolen atter denne fejl. Vedrørende medlemsstaternes erstatningsansvar for tab lidt af borgerne på grund af tilsidesættelser af fællesskabsretten, der kan tilskrives en national retsinstans, angav Domstolen de betingelser og kriterier, der skal være opfyldt, for at medlemsstaten ifalder dette ansvar (præmis 59), men efter at have anerkendt, at anvendelsen tilkommer den nationale ret (præmis 100), indtog den et område, der er den forbudt, idet den anstillede betragtninger, der ikke tilkommer den (præmis 101 ff.). Domstolen har ved en appelsag begået en tilsvarende fejl i dom af 20.9.2001 sag C-383/99, Procter & Gamble, »Baby-dry«-dommen, Sml. I, s. 6251, hvor den også overskred sine beføjelser, således som jeg for første gang havde lejlighed til at anføre i det forslag til afgørelse, jeg fremsatte den 31.1.2002 i KPN-sagen, sag C-363/99 (jf. navnlig punkt 68), hvori der endnu ikke er afsagt dom (o.a.: dom af 12.2.2004, Sml. I, s. 1619).

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

46 — M. Lagrange, »L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire«, *Revue trimes-trielle de droit européen*, 1974, s. 268.

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

48 — A. Barav, »Le renvoi préjudiciel communautaire«, *Justice. Revue générale de droit processuel*, nr. 6, s. 14.

49 — A. Barav har for nylig gentaget i »Transmutations Préjudi-cielles«, i *Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodriguez Iglesias*, BWV Berliner Wissenschafts-verlag, Berlin 2003, s. 622, at »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».

lyd, som Kommissionen allerede har anvendt i sine skriftlige indlæg, og altså fastslå:

mulighed for at gøre sine rettigheder gældende med fuld virkning.

- at fællesskabsretten, og navnlig princippet om dennes effektivitet, er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, der i sager om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, fastsætter en frist, der i praksis gør det uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til tilbagebetaling, og
- at det påhviler den nationale ret at afgøre, under vurdering af alle de faktiske og retlige, formelle og materielle omstændigheder, der er forbundet med sagsanlæg, om den i den nationale retsorden fastsatte frist er rimelig og sikrer det nævnte princip.

38. Litra a) i den nævnte bestemmelse bestemmer, at fristen begynder at løbe fra dagen efter udløbet af den frist, der er fastsat for frivillig betaling af afgiften, hvilket generelt er 30 dage fra meddelelsen om opkrævning⁵⁰. I tvisten i hovedsagen er den anfægtede opkrævning dateret den 4. marts 1998, hvorfor fristen for frivillig betaling udløb omkring⁵¹ den 15. april 1998, således at den pågældende virksomhed havde mulighed for at indbringe sagen for en forvaltningsdomstol indtil omkring den 19. august 1998⁵².

2) Subsidiært

37. Hvis Domstolen finder det fornødent at tage stilling til den påstand, der er genstand for tvisten i hovedsagen, og behandle relevansen af en konkret specifik frist, som den på 90 dage, der er fastsat i artikel 102, stk. 1, i Código de Procedimento e de Processo Tributário, forekommer det mig, at det, henset til de faktiske omstændigheder i tvisten og det uundgåeligt ufuldstændige kendskab til det portugisiske retssystem, og ud fra de oplysninger, der er fremlagt i forelæggelseskendelsen, må antages, at den anfægtede frist er rimelig og gav Recheio

39. En frist, der i realiteten er på næsten fem en halv måned (mellem tidspunktet for den anfægtede opkrævningsmeddelelse og det tidspunkt, hvor den fastsatte søgsmålsfrist udløber), hverken forhindrer eller besværliggør den effektive udøvelse af de i tvisten i hovedsagen omstridte rettigheder.

50 — Jf. artikel 85, stk. 2, i Código de Procedimento e de Processo Tributário.

51 — Der er ikke ført bevis for helligdage i Portugal i denne periode.

52 — Vedrørende beregning af frister, se artikel 72 i Código do Procedimento Administrativo, artikel 20 i Código de Procedimento e de Processo Tributário og artikel 279 i den portugisiske Código Civil.

40. Jeg skal for det første bemærke, at i henhold til Domstolens praksis⁵³ er fællesskabsretten ikke til hinder for, at en medlemsstat afskærer tilbagebetalingskrav vedrørende afgifter, der er opkrævet i strid med et direktiv, under henvisning til en national, præklusiv frist, der regnes fra betalingen af afgifterne, selv om direktivet på det pågældende tidspunkt endnu ikke var blevet korrekt gennemført i den nationale retsorden⁵⁴. Denne løsning, der søger en balance mellem effektiviteten af retten til retsbeskyttelse og retssikkerhedsprincippet, forekommer ikke, således som jeg allerede har anført i mit forslag til afgørelse i Edis-sagen⁵⁵, fuldt ud tilfredsstillende for de afgiftspligtige, der ser sig tvunget til at betale en afgift, der er i strid med fællesskabsretten, men så længe der ikke findes ensformige regler på området, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte de kriterier, som sager om tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld er underlagt, hvilke betingelser gentagne gange er opremset⁵⁶.

41. I denne søgning efter en balance mellem de afgiftspligtige personers rettigheder og den almene interesse, der forhindrer, at administrative afgørelser forbliver uendeligt under en eventuel retssags damoklessværd, kan indførelsen af en frist for anlæggelse af sag ved en forvaltningsdomstol som den, der er fastsat i den portugisiske procesret, anses for rimelig. Den giver en tilstrækkelig periode til, når opkrævningen af afgifterne er kendt, at træffe afgørelse om at anfægte den og til at samle alle de faktiske og retlige omstændigheder, der er nødvendige for at foretage og forberede et passende forsvar⁵⁷. Hvis man undersøger de tilsvarende bestemmelser i andre medlemsstater, finder man, at de alle indeholder frister af tilsvarende længde⁵⁸, der fungerer i de forskellige

53 — Jf. domskonklusionen i dommen i sagen Fantask m.fl., Edis-dommen, Ansaldo-dommen og Spac-dommen.

54 — Kun dom af 25.7.1991, sag C-208/90, Emmott, Sml. I, s. 4269, har opretholdt den modsatte opfattelse, hvorimod andre senere domme (de domme, der er nævnt i den foregående fodnote, samt dom af 27.10.1993, sag C-338/91, Steenhorst-Neerings, Sml. I, s. 5475, og af 6.12.1994, sag C-410/92, Johnson, Sml. I, s. 5483) har forladt denne opfattelse, hvilket er begrundet under de særlige omstændigheder i denne sag.

55 — Jf. punkt 81 i mit forslag til afgørelse i Edis-sagen.

56 — Den portugisiske procesret indeholder under alle omstændigheder et andet retsmiddel, anerkendelsessøgsmål, der er underlagt en søgsmålsfrist på fire år, og som kan anvendes, når det er det mest effektive retsmiddel til sikring af en fuld og effektiv beskyttelse (jf. artikel 145 i Código de Procedimento e de Processo Tributário). Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa finder imidlertid, at dette retsmiddel ikke er relevant for hævdelse af Recheios krav [jf. forelæggelseskendelsens punkt i)].

57 — Artikel 108, stk. 1, i Código de Procedimento e de Processo Tributário bestemmer: »Sagen anlægges ved stævning adresseret til den kompetente dommer eller ret, med angivelse af den anfægtede akt og det organ, der har vedtaget akten, og med angivelse af de faktiske omstændigheder og de retlige anbringender, hvorpå søgsmålet støttes«.

58 — I spansk ret er fristen i princippet to måneder (artikel 46, stk. 1, i lov nr. 29/1998 af 13.7.1998 om forvaltningsdomstolens ordning), ligesom i det franske system (artikel 1 i dekret 65-29 af 11.1.1965 om søgsmålsfristerne på det administrative område). Belgisk ret fastsætter en frist på 60 dage (artikel 30, stk. 2, i *lois coordonnées sur le Conseil d'Etat*), den samme som i italiensk ret, for anlæggelse af skattesager (artikel 21, stk. 1, decreto legislativo nr. 546 af 31.12.1992, om »Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413«). I tysk ret er fristen på en måned (§ 74 i Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) af 21.1.1960). Den fastsatte frist for anlæggelse af disse søgsmål begynder at løbe dagen efter offentliggørelsen eller meddelelsen af den anfægtede retsakt eller i givet fald efter afslag efter administrativ klage.

retsordener uden at give anledning til tvivl om deres egnethed til at sikre den retslige beskyttelse af rettigheder.

42. Der er desuden ingen tvivl om, at søgsmål, der anlægges på grundlag af national ret, skal kunne gennemføres inden for de samme frister som dem, der anlægges på grundlag af fællesskabsretten, da man principielt ikke kan gøre det modsatte gældende.

43. Den omstændighed, at forvaltningen har en længere frist for at udøve sine kompetencer på skatte- og afgiftsområdet⁵⁹, er ikke et indicium for, at de afgiftspligtige personers frist på 90 dage for at anlægge sag ved en forvaltningsdomstol er i strid med fællesskabsrettens effektivitetsprincip. For det første er vurderingen af, om fristen er til-

strækkelig eller ej, uafhængig af, at forvaltningen har en længere frist til at handle, idet de principper og formål, der ligger bag deres respektive søgsmål, er helt forskellige. For det andet forekommer det klart, at det offentliges beføjelser og borgernes beføjelser ikke er underkastet de samme regler, idet lighedsprincippet ikke finder anvendelse på dette område. Prækclusionen af retten til at opkræve afgifter og forældelsen af skatteskyld opfylder kriterier, der er klart anderledes end dem, hvorefter borgernes anlæggelse af retslige søgsmål underlægges bestemte frister. Recheio gør en prisværdig argumentationsindsats i sine skriftlige indlæg, men selskabet sammenblander forskellige juridiske begreber, såsom prækclusion og forældelse, og Recheios ræsonnement virker forvirrende, når Recheio ikke nævner, at den portugisiske forvaltning kun kan tilbagekalde gyldige retsakter, der indebærer retligt beskyttede rettigheder og interesser, såfremt de er bebyrdende for deres adressat⁶⁰, samt det forhold, at ugyldige retsakter skal ophæves inden for den frist, der er fastsat for den tilsvarende søgsmålsfrist⁶¹.

59 — Retten til at opkræve afgifter udløber efter fire år, og skatteskyld forældes inden for en frist på otte år. Desuden har forvaltningen fire år til på eget initiativ at ændre retsakter, der er truffet på området (henholdsvis artikel 45, 48 og 78 i Lei Geral Tributária).

60 — Jf. artikel 140 i Código do Procedimento Administrativo, der i henhold til artikel 2, litra d), i Código de Procedimento e de Processo Tributário subsidiært finder anvendelse.

61 — Jf. artikel 141 i Código do Procedimento Administrativo. Artikel 78 i Lei Geral Tributária, hvortil Recheio henviser i sine skriftlige indlæg, og hvorefter ophævelse af skatteretsakter på den pågældendes initiativ er underlagt den frist, der er fastsat for indgivelse af klage, mens forvaltningen råder over fire år, hvilken bestemmelse kun finder anvendelse på ændringer til den pågældendes fordel (A. Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Editora Rei dos Livros, Lissabon, 2001, s. 343).

VI — Forslag til afgørelse

44. Jeg skal på denne baggrund foreslå Domstolen at besvare de spørgsmål, som Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa har stillet Domstolen, som følger:

»Fællesskabsretten og navnlig princippet om dens effektivitet er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, der i sager om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, fastsætter en frist, der i praksis gør det uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til tilbagebetaling.

Det påhviler den nationale ret at afgøre, under vurdering af alle de faktiske og retlige, formelle og materielle omstændigheder, der er forbundet med sagsanlæg, om den i den nationale retsorden fastsatte frist er rimelig og sikrer det nævnte princip.«

45. Subsidiært, hvis det trods bestemmelserne i artikel 234 EF findes fornødent at vurdere anvendelsen af fællesskabsretten på omstændighederne i hovedsagen, foreslår jeg, at Domstolen fastslår følgende:

»Fællesskabsretten er ikke til hinder for, at der fastsættes en frist som den, der er genstand for tvisten i hovedsagen, for anlæggelse af sag om tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, såfremt den også gælder for krav om tilbagebetaling på grundlag af national ret.«