

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER prednesené 11. decembra 2003¹

I — Úvod

1. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa chce vedieť, či právny poriadok Európskej únie umožňuje stanovenie deväťdesiatdňovej lehoty na napadnutie zúčtovania daní na príslušnom správnom súde, a teda na podanie žaloby o vrátenie daní zaplatených v rozpore s právom Spoločenstva.

2. Táto incidenčná otázka sa pripája k dlhému zoznamu návrhov na začatie prejudiciálneho konania o súlade rozličných vnútroštátnych ustanovení s právom Spoločenstva, konkrétne tých, ktoré upravujú lehoty a spôsoby podávania žalôb o vrátenie daní zaplatených do verejných rozpočtov v rozpore s právom Spoločenstva.

3. V reakcii na tieto otázky Súdny dvor vyhlásil viacero rozsudkov, vytvoriac tak

súbor ustálenej doktríny, podľa ktorej je pri absencii ustanovení Spoločenstva vecou členských štátov, aby upravili postupy na zabezpečenie ochrany práv, ktoré priznáva Európska únia. Táto právomoc však podlieha dvojitému obmedzeniu:

— Členské štáty nie sú oprávnené zaviesť odlišnú a menej výhodnú lehotu na podanie žalôb založených na práve Spoločenstva ako na podanie žalôb založených na porušení vnútroštátneho práva.² Toto sa nazýva zásadou ekvivalencie.

2 — Pozri rozsudky zo 16. decembra 1976, Rewe (33/76, Zb. s. 1989, bod 1 výroku) a Comet (45/76, Zb. s. 2043, výrok), ako aj rozsudky z 15. septembra 1998, Edis (C-231/96, Zb. s. I-4951, bod 2 výroku) a Spac (C-260/96, Zb. s. I-4997, bod 1 výroku). Rovnako rozsudky z 27. februára 1980, Just (68/79, Zb. s. 501, bod 3 výroku); z 27. marca 1980, Denkavit Italiana (61/79, Zb. s. 1205, bod 1 písm. a) výroku); z 10. júla 1980, Ariete (811/79, Zb. s. 2545, výrok) a Mireco (826/79, Zb. s. 2559, výrok); z 10. júla 1997, Palmisani (C-261/95, Zb. s. I-4025, výrok); zo 17. novembra 1998, Aprile (C-228/96, Zb. s. I-7141, bod 1 výroku) a z 9. februára 1999, Dilexport (C-343/96, Zb. s. I-579, bod 1 výroku). Z nedávneho obdobia možno uviesť rozsudky z 10. septembra 2002, Prisco a Caser (spojené veci C-216/99 a C-222/99, Zb. s. I-6761, bod 2 výroku), ako aj z 2. októbra 2003, Weber's Wine a i. (C-147/01, Zb. s. I-11365, bod 3 výroku).

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

— Nemôžu ani upraviť procesný postup spôsobom, ktorý by podanie týchto žalôb výrazne sťažil alebo urobil fakticky nemožným. Toto pravidlo je známe ako zásada efektivity práva Spoločenstva.³

6. Dňa 4. marca 1998 mu tento registrový orgán oznámil vyrubenie poplatku daňového charakteru vo výške 2 251 500 PTE, ktorý bol vypočítaný v súlade s Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (sadzobníkom poplatkov Národného registra právnických osôb).

4. Skoršia judikatúra obsahuje usmernenia umožňujúce podať portugalskému súdu odpoveď, ktorú požaduje.

7. Dňa 11. júla 2001 Recheio podal na Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa žalobu o určenie neplatnosti, že má nárok na vrátenie tejto protiprávne vyrubenej sumy, ktorú tento súd prekvalifikoval na správnu žalobu o zrušenie daňového výmeru, keď usúdil, že toto je zodpovedajúci procesný úkon na dosiahnutie sledovaného cieľa.

II — Skutkový stav, spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

5. Recheio — Cash & Carry S.A. (ďalej len „Recheio“) zvýšil svoje základné imanie zo 100 miliónov na 1 miliardu PTE notárskou zápisnicou z 5. novembra 1997, čo bolo zapísané do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (Národného registra právnických osôb).

8. Vzhľadom na to, že lehota na podanie predmetnej žaloby uplynula pred uvedeným dňom, portugalský vnútroštátny súd prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1) Je v rozpore s právom Spoločenstva skutočnosť, že členský štát zaviedol premlčaciu lehotu na podanie žaloby o vrátenie dane uloženej v rozpore s právom Spoločenstva v dĺžke 90 dní, ktorá začína plynúť od uplynutia lehoty na dobrovoľné zaplatenie, takže výkon práva na vrátenie zaplatenej čiastky sa stal výrazne sťaženým?

3 — Pozri rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio (199/82, Zb. s. 3595, bod 12 a výrok); z 8. februára 1996, FMC a i. (C-212/94, Zb. s. I-389, bod 64 a bod 4 výroku); z 15. septembra 1998, Edis, už citovaný, bod 34; Spac, už citovaný, bod 18; Ansaldo Energia a i. (spojené veci 279/96 a 281/96, Zb. s. I-5025, bod 16); zo 17. novembra 1998, Aprile, citovaný v predchádzajúcej poznámke, bod 18; z 9. februára 1999, Dilexport, už citovaný, bod 25; z 24. septembra 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Zb. s. I-8003), bod 33 a z 2. októbra 2003, Weber's Wine a i., už citovaný, bod 103.

2) Ak áno, aká je minimálna dĺžka lehoty, ktorú možno považovať za zlučiteľnú s pravidlom, že výkon takéhoto práva nesmie byť výrazne sťažený?

neplatné. Za neplatné sa vyhlasujú akty, ktorým chýba niektorá podstatná náležitosť, alebo akty, s ktorými zákon výslovne spája tento druh neplatnosti. Ostatné sú relatívne neplatné⁴.

3) Aké sú kritériá, ktoré je potrebné použiť na určenie takejto lehoty?“

III — Konanie na Súdnom dvore

9. Recheio, Portugalská republika a Komisia podali písomné pripomienky v lehote, ktorú stanovuje článok 20 Štatútu ES Súdneho dvora.

10. Na pojednávaní uskutočnenom 13. novembra 2003 predniesli zástupcovia účastníkov konania, ktorí sa zapojili do písomnej časti konania, svoje ústne pripomienky.

IV — Portugalský právny rámec

11. Podľa portugalského práva môžu byť správne akty, medzi ktoré patria aj daňové výmery, absolútne neplatné alebo relatívne

12. Jedny i druhé sa zrušujú prostredníctvom opravných prostriedkov v správnom konaní podávaných držiteľmi práv a záujmov chránených zákonom, ktoré boli poškodené.⁵ Existujú dva druhy opravných prostriedkov: návrh na autoremedúru⁶ a odvolanie podané na nadriadený orgán; podanie posledne uvedeného má fakultatívny charakter, pokiaľ je proti aktu možné podať správnu žalobu, alebo obligatórny, v opačnom prípade.⁷ Lehota na podanie opravného prostriedku je pätnásť dní pre návrh na autoremedúru, tridsať dní pre fakultatívne odvolanie, alebo rovnaká, ako je lehota na podanie správnej žaloby, pokiaľ ide o obligatórne odvolanie⁸.

4 — Pozri články 133 a 135 *Código do Procedimento Administrativo* (zákon o správnom konaní), ktorý bol zavedený zákonným nariadením 442/91 z 15. novembra 1991. Podľa odseku 2 citovaného článku 133 sú absolútne neplatné správne akty: a) ktoré predstavujú zneužitie právomoci; b) ktoré sú vydané nepríslušnými orgánmi; c) ktorých predmet je nemožný, nezrozumiteľný alebo zakladá trestný čin; d) ktoré podstatne zasahujú do obsahu základných práv; e) vydané z donútenia; f) vydané bez akejkoľvek právnej formy; g) vydané kolektívnymi orgánmi po zmätočnej porade alebo bez dosiahnutia zákonom vyžadovaného kvóra alebo väčšiny; h) ktoré sú rozpore s už rozhodnutou vecou; alebo i) ktoré vyplývajú zo skôr vydaných neplatných alebo zrušených aktov.

5 — Pozri články 158 a 160 *Código do Procedimento Administrativo*.

6 — V portugalskom práve sa návrh podaný na orgán, ktorý vydal napadnutý akt, nazýva *reclamação* [pozri článok 158 ods. 2 písm. a) *Código do Procedimento Administrativo*].

7 — Pozri článok 158 ods. 2 písm. b) a článok 167 ods. 1 uvedeného právneho predpisu.

8 — Pozri články 162 a 168 *Código do Procedimento Administrativo*.

13. V daňovej oblasti sa odvolanie, pokiaľ nie je výslovne stanovené inak, podáva fakultatívne a v rovnakej tridsaťdňovej lehote.⁹ Je upravený aj návrh na autoremedúru, ktorý sa musí podať v deväťdesiatdňovej lehote; táto je však predĺžená na jeden rok, pokiaľ sa zakladá na porušení podstatných procesných náležitostí alebo na neexistencii zdaňovanej skutočnosti, či už úplnej alebo čiastočnej.¹⁰ Proti rozhodnutiu o autoremedúre je možné podať odvolanie na nadriadený orgán a proti rozhodnutiu o ňom zase správnu žalobu¹¹.

14. Účelom súdneho daňového konania je zabezpečiť úplnú, účinnú a včasnú ochranu práv a právom chránených záujmov v tejto právnej oblasti.¹² Umožňuje reagovať na daňové výmery¹³ prostredníctvom žaloby o určenie neplatnosti napadnutého aktu

alebo žaloby o jeho zrušenie.¹⁴ Predstavuje takisto vhodný prostriedok na podanie žalôb o určenie existencie práva alebo právom chráneného záujmu v daňových veciach,¹⁵ pokiaľ neexistuje iný vhodný spôsob zabezpečenia ich súdnej ochrany¹⁶.

15. Lehota na podanie žaloby o zrušenie je deväťdesiat dní a začína plynúť od konca lehoty na dobrovoľné zaplatenie dlžnej dane, iba v prípade predchádzajúceho podania návrhu na autoremedúru sa skracuje na pätnásť dní. Návrh založený na absolútnej neplatnosti výmeru je možné podať kedykoľvek¹⁷.

16. Žaloba o určenie neplatnosti musí byť podaná do štyroch rokov odo dňa vzniku práva alebo odo dňa, kedy sa osoba dozvedela o porušení práva, ktorého ochrany sa domáha¹⁸.

9 — Pozri článok 66 ods. 1 a 2 a článok 67 ods. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, ktorý bol zavedený zákonným nariadením 433/99 z 26. októbra 1999.

10 — Pozri článok 68 ods. 1 a článok 70 ods. 1 a 2 v spojitosti s článkom 102 ods. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

11 — Články 76 a 67 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, posledne uvedený v spojitosti s článkom 167 ods. 1 *Código do Procedimento Administrativo*: skutočnosť, že odvolanie na nadriadený orgán má v daňovej oblasti vždy fakultatívny charakter, vyplýva z toho, že voči správnomu aktu je možné podať správnu žalobu.

12 — Pozri článok 96 ods. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário* a články 9 a 95 ods. 1 *Lei Geral Tributária*, ktorý bol zavedený zákonným nariadením 398/98 zo 17. decembra 1998. Tieto ustanovenia konkretizujú v daňovej oblasti všeobecnú klauzulu článku 268 ods. 4 Ústavy Portugalskej republiky, ktorý „občanom zabezpečuje právo podať správnu žalobu proti akémukoľvek správnomu aktu, bez ohľadu na jeho formu, porušujúcemu ich práva a právom chránené záujmy“.

13 — Pozri článok 97 ods. 1 písm. a) *Código de Procedimento e de Processo Tributário* a článok 95 ods. 2 písm. a) *Lei Geral Tributária*.

14 — Článok 101 písm. a) *Lei Geral Tributária* a článok 97 ods. 1 písm. a) *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

15 — Článok 101 písm. b) *Lei Geral Tributária* a článok 97 ods. 1 písm. h) *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

16 — Pozri článok 145 ods. 3 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

17 — Pozri odsek 1 písm. a), ods. 2 a 3 článku 102 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

18 — Pozri článok 145 ods. 2 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

V — Analýza prejudiciálnych otázok

A — Vymedzenie predmetu sporu

17. Je nesporné, že poplatok, ktorý Recheio zaplatil v prospech Registo Nacional de Pessoas Colectivas, predstavuje daň v rozpore s právom Spoločenstva a že uvedená spoločnosť má právo podať príslušné žaloby podľa vnútroštátneho práva¹⁹.

18. Neistota, ktorú vyjadril Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa, spočíva v tom, či právo Spoločenstva umožňuje stanovenie deväťdesiatdňovej lehoty na pod-

anie súdnej žaloby o vrátenie sumy zaplatejnej bez právneho dôvodu na daniach, ktoré, ako tie vyrubené Recheio, sú nezlučiteľné s právnym poriadkom Európskej únie.

19. Portugalský súdny orgán nepochybuje o súlade tejto lehoty so zásadou ekvivalencie. To vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, v ktorom sa uvádza, že „správna žaloba sa uplatňuje voči všetkým aktom o vyrubení daňovej povinnosti nezávisle od toho, či sú založené na právnej úprave Spoločenstva alebo na vnútroštátnej právnej úprave“, ²⁰ takže položené otázky sa týkajú výlučne zásady efektivity, na ktorú poukazuje posledná veta prvej otázky, keď sa zameriava na vyjasnenie, či „výkon práva na vrátenie zaplatenej čiastky sa stal výrazne sťaženým“ zavedením deväťdesiatdňovej lehoty.

19 — Pozri rozsudok z 26. septembra 2000, IGI (C-134/99, Zb. s. I-7717), ktorého výrok znie:

„1) Smernica Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania v znení smernice Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985 sa má vykladať v tom zmysle, že poplatky vyrubené za zápis zvýšenia základného imania kapitálovej spoločnosti do vnútroštátneho registra právnických osôb ako sú tie, o ktoré ide v spore vo veci samej, predstavujú daň v zmysle tejto smernice.

2) Poplatky splatné za zápis zvýšenia základného imania kapitálovej spoločnosti do vnútroštátneho registra právnických osôb, pokiaľ predstavujú daň v zmysle smernice 69/335 v znení smernice 85/303, sú v zásade zakázané podľa článku 10 písm. c) uvedenej smernice.

3) Poplatky vyrubené za zápis zvýšenia základného imania kapitálovej spoločnosti do vnútroštátneho registra právnických osôb, ktorých výška sa zvyšuje priamo úmerne s hodnotou zvýšenia základného imania bez jej horného obmedzenia ako sú tie, o ktoré ide v spore vo veci samej, nie sú poplatkom ani príspevkom v zmysle článku 12 ods. 1 písm. e) smernice 69/335 v znení smernice 85/303.

4) Článok 10 smernice 69/335 v znení smernice 85/303 stanovuje práva, ktorých sa jednotlivci môžu domáhať pred vnútroštátnymi súdnymi orgánmi.“

20. Vzhľadom na to je zbytočné úsilie, ktoré Recheio vynaložil vo svojich písomných pripomienkach na preukázanie toho, že lehota stanovená portugalským procesným právom je v rozpore so zásadou ekvivalencie, keďže pokiaľ vnútroštátny súd vo svojom výklade domáceho právneho poriadku usúdil, že táto lehota sa uplatňuje na všetky

20 — Pozri bod p). Portugalská vláda sa vyjadrila rovnakým spôsobom v bode 26 svojich písomných pripomienok.

druhy žalôb, Súdny dvor k tomu nemá čo dodať²¹.

21. Analýza zlučiteľnosti predmetnej lehoty s právom Spoločenstva sa musí uskutočniť výlučne vo vzťahu k zásade efektivity a aj tu je potrebné neprihliadať na existenciu subsidiárneho opravného prostriedku — žaloby o určenie neplatnosti — dostupného počas štvorročnej lehoty, ani na skutočnosť, že podanie žaloby o zrušenie nepodlieha žiadnej lehote, pokiaľ je jej dôvodom neplatnosť samotnej právnej úpravy. Vnútroštátnemu súdu prináleží stanoviť, či je potrebné použiť túto žalobu, pokiaľ by Súdny dvor rozhodol, že právny poriadok Spoločenstva bráni procesnej úprave, aká sa nachádza v článku 102

ods. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.²² Rovnako, portugalským súdnym orgánom prislúcha rozhodnúť o povahe chyby, akou je dotknutý výmer, ktorý je predmetom sporu vo veci samej, a teda či má byť napadnutý v deväťdesiatdňovej lehote alebo v odlišnom čase.

22. V súhrne, Súdny dvor musí rozhodnúť o presnej otázke, ktorú mu položil portugalský súdny orgán, nezávisle od toho, či Recheio môže uplatniť svoj nárok inými spôsobmi, ktoré sú spojené s dlhšími lehotoami na podanie žaloby.

B — *Posúdenie lehoty deväťdesiat dní vzhľadom na zásadu efektivity*

1. Úloha prislúchajúca vnútroštátnym súdom

23. Súdny dvor sa pri niekoľkých príležitostiach priamo vyslovil z hľadiska zásady

21 — Úvahy, ktoré Recheio uviedol vo vzťahu k ústavnej sťažnosti (bod 92 a nasl. písomných pripomienok) sú nadbytočné, pretože aj keby prípadné vyhlásenie predpisov upravujúcich daň, o akú ide v spore vo veci samej, za protiústavné mohlo mať, v rozsahu, v akom môže mať účinky *ex tunc*, za následok neplatnosť aktov prijatých pri ich uplatňovaní, odhládnuť od obmedzení, ktoré ústavný súd stanovil, pokiaľ ide o retroaktívne účinky takého vyhlásenia (pozri článok 282 Ústavy Portugalskej republiky), táto okolnosť nemá nič spoločné s možnosťou podať správnu žalobu proti daňovému výmeru bez časového obmedzenia. Vyhlásenie zákona za protiústavný stanovuje, že akty vydané na jeho uplatnenie sú neplatné tým spôsobom, že dotknuté strany ich môžu napadnúť bez časového obmedzenia, pokiaľ ústavný súd neobmedzí pôsobnosť rozsudku, v súlade s článkom 102 ods. 3 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, ale to isté sa stane s aktmi, ktoré odporujú právu Spoločenstva, pokiaľ toto porušenie spôsobuje neplatnosť. Inými slovami, obmedzenie lehotou deväťdesiat dní alebo neexistencia akejkoľvek lehoty na napadnutie správneho aktu nezávisí od právneho odvetvia, v ktorom došlo k porušeniu, ale od povahy chyby, ktorou je akt dotknutý.

22 — Portugalská judikatúra v každom prípade tvrdí, že zodpovedajúcim prostriedkom na uplatnenie nároku, akého sa domáha Recheio, je žaloba o zrušenie, čo dosvedčuje skutočnosť, že táto spoločnosť podala žalobu o určenie, ktorú vnútroštátny súd prekalifikoval na žalobu o zrušenie.

efektivity ku konkrétnym premlčacím alebo prekluzívnym lehotám ustanoveným v právnych poriadkoch členských štátov na podávanie žalôb smerujúcich k vráteniu súm, ktoré boli zaplatené do verejných rozpočtov v rozpore s právom Spoločenstva. Jeho vyjadrenia majú dosť abstraktný charakter. Tak sa v rozsudkoch Rewe a Comet obmedzil na poznámku, že stanovenie lehôt na podanie žaloby, nepochybne prejav zásady právnej istoty, by porušovalo právo Spoločenstva, ak by spôsobilo faktickú nemožnosť výkonu práv, čo nenastane, pokiaľ sa stanovia „primerané lehoty prekluzívneho charakteru“. ²³ Vo veciach, v ktorých skúmal konkrétne lehoty na podanie žaloby, použil ako porovnávacie kritérium zásadu ekvivalencie: už citované rozsudky Edis, Spac, ako aj Prisco a Caser uznávajú, že právny poriadok Európskej únie nebráni trojročnej prekluzívnej lehote, pokiaľ sa uplatňuje rovnako na všetky návrhy na vrátenie, nezávisle od toho, či sa zakladajú na vnútroštátnom práve alebo na práve Spoločenstva. ²⁴ Rovnako, keď analyzoval prechod z jednej stanovenej lehoty na inú, kratšiu, urobil tak výlučne s poukázaním na uvedenú zásadu: rozsudok Aprile upresňuje, že právo Spoločenstva nebráni uplatneniu vnútroštátneho ustanovenia, ktoré nahrádza všeobecnú premlčaciu lehotu desať rokov prekluzívnou lehotou päť a neskôr tri roky ²⁵.

24. Je zrejmé, že v odôvodneniach rozsudkov Edis a Spac sa uznáva, že „vnútroštátna trojročná prekluzívna lehota, ktorá začína plynúť dňom spornej platby, sa javí ako primeraná“ a právo Spoločenstva teda členskému štátu nebráni, aby sa jej dovoľával ²⁶. Avšak, hoci ide o *obiter dicta* bez odozvy vo výroku rozsudku, tieto predstavujú tautologické výroky bez akéhokoľvek zdôvodnenia, ktoré nevysvetľujú dôvody určujúce, že lehota v takejto dĺžke vyhovuje zásade efektivity. Podľa Súdneho dvora, právo Spoločenstva pripúšťa primerané lehoty a trojročná lehota je primeraná, bez ďalšieho vysvetlenia.

25. Ide o rovnaký prístup, aký uplatnil, keď sa priamo vyslovoval o súlade so zásadou efektivity pri určitých lehotách, ktoré boli stanovené v právnych poriadkoch členských štátov na podanie žalôb založených na práve Spoločenstva. Rozsudok Bessin et Salson ²⁷ ustanovil, že právo Spoločenstva nebráni ustanoveniam členského štátu, ktoré stanovujú kogentnú trojročnú premlčaciu lehotu na podanie akýchkoľvek návrhov na vrátenie neoprávnene vyrubených dávok ²⁸. Toto rozhodnutie sa opiera o myšlienku, že procesné postupy, ktoré fakticky nebránia výkonu práv

23 — Pozri bod 5, *in fine*, rozsudku Rewe a body 16 až 18 rozsudku Comet. Takisto sa možno odvolať na rozsudok Denavit Italiana, bod 23.

24 — Pozri ich výroky (bod 2 rozsudku Edis, bod 1 rozsudku Spac, ako aj bod 2 rozsudku Prisco a Caser).

25 — Pozri bod 1 jeho výroku.

26 — Pozri bod 35, *in fine*, a bod 44 rozsudku Edis, ako aj bod 19, *in fine*, a bod 27 rozsudku Spac.

27 — Rozsudok z 9. novembra 1989 (386/87, Zb. s. 3551).

28 — Bod 2 výroku rozsudku Bessin et Salson.

priznaných právnym poriadkom Spoločenstva, sú prípustné, takže trojročná premlčacia lehota „zodpovedá legislatívnej voľbe, ktorej účinkom nie je zásah do uvedenej požiadavky“²⁹.

konať v časovej tiesni neprimeranej v porovnaní s lehotou, aká bola pôvodne poskytnutá³². V nasledujúcom bode dodáva, že deväťdesiatdňové obdobie je nepostačujúce, pretože ak sa zoberie za referenčnú pôvodná päťročná lehota, daňovníci, ktorých práva vznikli približne pred tromi rokmi, musia konať v priebehu troch mesiacov, hoci sa domnievali, že majú ešte skoro dva roky k dispozícii,³³ a prichádza k záveru, že za minimálne primerané prechodné obdobie možno považovať šesť mesiacov³⁴.

26. Rovnako rozsudok Haahr Petroleum³⁰ opakuje, že právo Spoločenstva nebráni päťročnej premlčacej lehote, pretože ide o lehotu, ktorá „sa musí považovať za primeranú“³¹.

27. Pri jedinej príležitosti sa uskutočnil pokus prehliť odôvodnenie rozhodnutia: rozsudok vydaný vo veci Grundig Italiana, v ktorej som predniesol svoje návrhy 14. marca 2002, rozhodol, že stanovenie deväťdesiatdňového obdobia na prechod z päťročnej premlčacej lehoty na trojročnú nezodpovedá právu Spoločenstva, a dodal, že na to, aby toto obdobie zodpovedalo zásade efektivity, musí umožniť, aby daňovníci mali primeranú možnosť na dovolanie sa svojich práv na vrátenie, pokiaľ sa ich žaloba stane oneskorenou z dôvodu zavedenia novej úpravy, spôsobom, ktorý im umožní pripraviť si svoju obhajobu bez náhlenia sa a potreby

28. Postoj Súdneho dvora podlieha jednoduchému vysvetleniu: pokiaľ sa lehoty ustanovené na výkon práva počítajú v rokoch, je zrejmé, že umožňujú efektívny výkon práv uznávaných právnym poriadkom Spoločenstva a nevyžadujú ďalšie zdôvodňovanie. Naopak, pokiaľ ide o lehoty kratšie, mesiace alebo dni, posúdenie ich vhodnosti je menej jasné a vyžaduje si odôvodnenie.

29. Pritom, ako som zdôraznil vo svojich návrhoch vo veci Grundig Italiana, toto posúdenie neprislúcha Súdnemu dvoru, keďže, okrem zjavných prípadov,³⁵ ho musí

29 — Body 16 a 17 rozsudku uvedeného v predchádzajúcej poznámke.

30 — Rozsudok zo 17. júla 1997 (C-90/94, Zb. s. I-4085).

31 — Bod 49 rozsudku Kaahr Petroleum, už citovaného.

32 — Bod 38 rozsudku Grundig Italiana, citovaného v poznámke 3 týchto návrhov.

33 — Bod 39 rozsudku Grundig Italiana.

34 — Bod 40 rozsudku Grundig Italiana.

35 — Ako sú lehoty niekoľkých rokov.

uskutočniť vnútroštátny súd³⁶. Na stanovenie, či konkrétna lehota vyhovuje zásade efektivity, je potrebné posúdiť „súhrn skutkových a právnych podmienok, procesných i hmotnoprávných, ktoré vyžaduje vnútroštátny právny poriadok na podanie žalôb na plnenie. Iba tento celkový pohľad, aký majú len [vnútroštátne] súdne orgány, môže viesť ku konečnej odpovedi“³⁷.

cov, hoci si mysleli, že majú k dispozícii ešte asi dva roky³⁹. Zdá sa však, že prístup uvedený v tejto veci neovplyvnil všetky vnútroštátne právne systémy, ale len taliansky, keďže sa hodnotili len jeho podmienky procesného postupu, takže rozsudku o prejudiciálnej otázke chýbalo všeobecné a objektívne zameranie, ktoré mu je vlastné, na to, aby mohol plniť svoju základnú funkciu zabezpečovania jednotného výkladu práva Spoločenstva a stal sa výkladom *uti singulis* týkajúcim sa konkrétneho právneho poriadku.

30. Súdny dvor sa tak vyslovil pri niekoľkých príležitostiach, keďže podľa rozsudku Dilexport prináleží vnútroštátnemu súdu rozhodnúť, či uplatniteľné postupy spôsobujú v praxi nemožnosť alebo výrazné sťaženie výkonu práv priznaných právnym poriadkom Spoločenstva;³⁸ táto odvolávka zahŕňa lehotu na podanie žaloby, čo je prvý z týchto postupov.

31. Je možné, že vo veci Grundig Italiana boli naraz splnené dostatočné okolnosti, pre ktoré sa Súdny dvor odvážil uskutočniť posúdenie, berúc do úvahy, že išlo o prechod z päťročnej premlčacej lehoty na trojročnú, takže daňovníci, ktorých práva vznikli približne tri roky predtým, boli prakticky prinútení konať počas troch mesia-

32. Isté je, ako Súdny dvor uznal pri viacerých príležitostiach, že sústava opravných prostriedkov voči neoprávnene vyrubeným daniam a postup vrátenia čiastok zaplatených bez právneho dôvodu sú v rozličných členských štátoch zostavené odlišným spôsobom. Preto je obtiažne abstraktne posúdiť, či deväťdesiatdňová lehota na prechod, aká sa zvažovala vo veci Grundig Italiana, vyhovuje zásade efektivity, pretože pre rozhodnutie je potrebné posúdiť nielen dĺžku, ale aj početné ďalšie okolnosti, ako sú napríklad a nevýlučne tieto: či je prípustné sa obhajovať sám alebo sa vyžaduje zastúpenie advokátom, či pri úkonoch pred súdnym orgánom je možné konať osobne alebo sa vyžaduje vystavenie plnomocenstva, v posledne uvedenom prípade, či je tak potrebné urobiť pred verejným úradníkom, či sa v prípade právnických osôb vyžaduje na podanie žaloby prijatie osobitného aktu,

36 — Bod 27 citovaných návrhov.

37 — Bod 27, *in fine*, mojich návrhov vo veci Grundig Italiana.

38 — Pozri bod 32, *in fine*, rozsudku Dilexport, citovaného v poznámke 2 týchto návrhov.

39 — Bod 39 rozsudku Grundig Italiana.

berúc v takom prípade do úvahy existujúce lehoty, podmienky a formality, či sa vyžaduje predchádzajúce podanie námietky na správny orgán, či má takáto námietka odkladný účinok, či orgány verejnej moci majú byť vopred informované o úmysle začať súdne konanie. Je možné zoznam uložených podmienok predĺžiť a zvažovať ich obtiažnosť a nákladnosť v každom štáte.

34. Za týchto okolností, ako som už vložil v návrhoch vo veci *Grundig Italiana*, musí byť neurčitý právny pojem „primeraná lehota“, na ktorý judikatúra Spoločenstva odkazuje pri posudzovaní súladu so zásadou efektivity, upresnený vnútroštátnymi súdnymi orgánmi, okrem krajných prípadov, v ktorých, keďže je zjavne dostatočná alebo je nesporne príliš krátka, nie je potrebné posúdiť konkrétne podmienky každého vnútroštátneho systému, takže nie je nemiestne, aby sa Súdny dvor vo vzťahu k nej vyslovil.

33. Právny poriadok Spoločenstva musí čeliť tejto rôznorodosti a iným osobitostiam, ktoré sú ľahko predstaviteľné pre tých, ktorí sa pohybujú vo sférach európskeho porovnávacieho práva, a zabezpečiť ochranu práv, ktoré priznáva osobám podliehajúcim jeho pôsobnosti,⁴⁰ požiadavkou, aby vnútroštátna procesnoprávna úprava uplatniteľná pri ich ochrane nebola menej výhodná ako úprava obdobných žalôb vnútroštátnej povahy a aby táto ochrana nebola fakticky nemožná alebo výrazne sťažená⁴¹.

35. Nejaví sa teda ako koherentné, že rozsudok *Grundig Italiana*, potom, čo vyhlásil predmetnú lehotu za nepostačujúcu, stanovil minimálne obdobie, ktoré by malo zabezpečiť efektívne podávanie žalôb založených na práve Spoločenstva, a tým poprel funkcie zákonodarcu, nevedno, či Spoločenstva alebo talianskeho. Okrem toho, uvedený rozsudok nezdôvodňuje výber šesťmesačnej lehoty, ani dôvody jej uznania za primeranú. Uvádza len, že umožňuje „štandardne starostlivým daňovníkom oboznámiť sa s novou úpravou a pripraviť a podať ich žalobu za podmienok, ktoré neohrozujú ich šance na úspech“⁴². Prečo trojmesačná lehota nie je vhodná, ale šesťmesačná naopak je? Rozsudok *Grundig Italiana* sa teda javí ako plod svojvôle

40 — Pripomeňme, že podľa judikatúry Súdneho dvora je právo na vrátenie súm vyrubených v rozpore s právnym poriadkom Európskej únie následkom a doplnkom práv, ktoré sú priznané osobám ustanoveniami Spoločenstva, ako ich vykladá samotný Súdny dvor, a teda členské štáty sú povinné vrátiť dane uložené v rozpore s týmto právom [pozri, okrem iného, rozsudky z 2. decembra 1997, *Fantask* a i. (C-188/95, Zb. s. I-6783, bod 38) a z 9. februára 1999, *Dilexport*, už citovaný, bod 23; takisto sa možno odvolať na rozsudok z 22. októbra 1998, *IN.CO.GE'90* a i. (spojené veci C-10/97 až C-22/97, Zb. s. I-6307, bod 2)].

41 — Pozri rozsudky citované v poznámkach 2 a 3.

42 — Bod 40 opakovane citovaného rozsudku *Grundig Italiana*.

a nesprávneho chápania prejudiciálneho mechanizmu. Podľa článku 234 ES prináleží Súdnemu dvoru definitívny výklad práva Spoločenstva prostredníctvom poskytovania presných pokynov na jeho uplatňovanie pre vnútroštátne súdy, bez toho, aby bol akokoľvek oprávnený zasahovať do ich rozhodovacej činnosti, keďže tým by popieral základy tohto nástroja spolupráce medzi súdnymi orgánmi, ktorý si vyžaduje úzkostlivé rešpektovanie oblasti pôsobností každého z nich⁴³. V skutočnosti, Súdny dvor sa výrokmi tohto charakteru správa rovnakým spôsobom ako pri priamej žalobe a osvojuje si nad rámec noriem Zmluvy úplnú súdnu právomoc, ktorá má vážny dopad na zvrchovanú pôsobnosť vnútroštátneho súdu rozhodnúť spor vo veci samej⁴⁴. Systém vytvorený článkom 234 ES spočíva na rozdiel medzi integráciou a uplatňovaním noriem a umožňuje zjednotenie legitímnej moci vnútroštátneho súdu s nevyhnutnou jednotnosťou práva Spoločenstva, ako to pred

mnohými rokmi uviedol Robert Lecourt⁴⁵. Uskutočňovanie tejto úlohy si vyžaduje starostlivé dodržiavanie delby právomocí⁴⁶. Pravdou je, že rozdiel medzi výkladom a uplatňovaním je veľmi jemný, keďže je obtiažne vykladať normu bez jej uplatňovania alebo ju uplatňovať bez jej výkladu, ale Súdny dvor sa musí vyvarovať toho, aby preberal postavenie vnútroštátneho súdu a obmedziť sa na poskytnutie presných odpovedí v medziach, ktoré stanovil návrh na začatie prejudiciálneho konania⁴⁷. Ami Barav⁴⁸ uznal, že napriek slávnostným vyhláseniam Súdného dvora o vážnosti, ktorú preukazuje právomociam vnútroštátneho súdu, je skutočnosť veľmi odlišná⁴⁹.

36. Z uvedených dôvodov Súdnemu dvoru navrhujem, aby odpoveď pre Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa

43 — Rozsudok z 22. novembra 1978, Lothar Mattheus (93/78, Zb. s. 2203), bod 5. Generálny advokát Mayras vo svojich návrhoch zdôraznil, že Súdny dvor môže svoju prejudiciálnu právomoc zakladať len na presných podmienkach, za ktorých mu ju poskytje článok 177 Zmluvy ES (s. 2212).

44 — V rozsudku z 30. septembra 2003, Köbler (C-224/01, Zb. s. I-10239), zotrval Súdny dvor v rovnakej chybe. Vo vzťahu k finančnej zodpovednosti členských štátov za škodu spôsobenú jednotlivcom v dôsledku porušenia práva Spoločenstva vnútroštátnym súdnym orgánom vymenoval požiadavky a podmienky, ktoré musia byť splnené, aby táto zodpovednosť nastala (bod 59), ale potom, čo uznal, že jej uplatnenie prináleží vnútroštátnemu súdu (bod 100), vstúpil na pôdu, ktorá mu je zakázaná, keď pristúpil k aktivitám, ktoré mu neprináležia (bod 101 a nasledujúce). V rámci konania o odvolaní sa Súdny dvor dopustil obdobnej chyby v rozsudku z 20. septembra 2001, Procter & Gamble (C-383/99, Zb. s. I-6251), nazývanom rozsudok „Baby-dry“, v ktorom takisto prekročil svoju právomoc, ako som mal po prvýkrát príležitosť uviesť v návrhoch, ktoré som predniesol 31. januára 2002 vo veci C-363/99, KPN (rozsudok z 12. februára 2004, Zb. s. I-1619, I-1624, pozri najmä bod 68).

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

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

47 — De Richemont, J.: *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, vyd. Librairie du Journal des Notaires et des Avocats, Paríž, 1975, s. 41 a nasl.

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

49 — Nedávno A. Barav v „Transmutations Préjudicielles“, v zborníku *Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, vyd. BWV Berliner Wissenschafts-verlag, Berlín 2003, s. 622, zopakoval, že „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“.

formuloval slovami, ktoré už použila Komisia vo svojich písomných pripomienkach, a vyhlásil:

Recheio vykonal svoje práva s úplnou zárukou efektivity.

že právo Spoločenstva a najmä zásada, ktorá vyžaduje jeho efektívnosť, bráni ustanoveniam členského štátu stanovujúcim pre žaloby o vrátenie daní vyrubených v rozpore s týmto právom lehotu, ktorá v praxi spôsobuje mimoriadnu obtiažnosť výkonu práva na vrátenie, a

že vnútroštátnemu súdu prislúcha stanoviť, po posúdení všetkých skutkových i právnych, procesných i hmotnoprávných okolností, ktoré sú určujúce pri podaní žaloby, či lehota stanovená vnútroštátnym právom je primeraná a zabezpečuje spomenutú zásadu.

38. Písmo a) uvedeného ustanovenia uvádza ako *dies a quo* na výpočet lehoty deň nasledujúci po uplynutí obdobia na dobrovoľné zaplatenie dane, ktoré vo všeobecnosti trvá tridsať dní odo dňa oznámenia výmeru⁵⁰. V spore vo veci samej je napadnutý výmer datovaný 4. marca 1998, takže čas na dobrovoľné zaplatenie v zásade uplynul okolo⁵¹ 15. apríla, a teda uvedená spoločnosť mohla podať správnu žalobu približne do 19. augusta⁵².

2. Subsidiárne

37. Ak by Súdny dvor považoval za nevyhnutné, aby rozhodol o nároku, ktorý je predmetom sporu vo veci samej, tým, že sa vysloví o primeranosti konkrétnej presnej lehoty, ako je deväťdesiat dní stanovených v článku 102 ods. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, je možné usúdiť, že vo svetle skutkových okolností sporu a nevyhnutne útržkovitej znalosti portugalského právneho poriadku a so zreteľom na charakteristiky predloženej v návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa uvedená lehota javí ako primeraná a umožňujúca, aby

39. Lehota, ktorá v skutočnosti trvá skoro päť a pol mesiaca (odo dňa oznámenia napadnutého výmeru do dňa uplynutia lehoty na podanie správnej žaloby), nestážuje ani neznemožňuje efektívny výkon práv rozoberaných v spore vo veci samej.

50 — Pozri článok 85 ods. 2 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

51 — Nie je doklad o sviatkoch v Portugalsku v tomto období.

52 — O počítaní lehôt pozri článok 72 *Código do Procedimento Administrativo*, článok 20 *Código de Procedimento e de Processo Tributário* a článok 279 portugalského *Código Civil*.

40. Po prvé, je potrebné pripomenúť, že, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora,⁵³ právo Spoločenstva nebráni členskému štátu, aby obmedzil podávanie žalôb o vrátenie daní vyrubených v rozpore so smernicou stanovením prekluzívnej lehoty, ktorá začína plynúť od zaplatenia dane, aj keď v tomto momente ešte nebola predmetná smernica riadne prebratá do vnútroštátneho právneho poriadku⁵⁴. Toto riešenie, snažiace sa o rovnováhu medzi efektívnosťou práva na súdnu ochranu a zásadou právnej istoty, sa nejaví, ako som zdôraznil už vo svojich návrhoch vo veci Edis,⁵⁵ plne uspokojivé pre daňovníkov, ktorí boli povinní zaplatiť daň v rozpore s právom Spoločenstva, hoci pokiaľ neexistuje jednotná norma pre túto vec, prináleží členským štátom stanoviť, za už niekoľkokrát popísaných podmienok, požiadavky kladené na žaloby o vrátenie⁵⁶.

41. A pri tomto hľadaní rovnováhy medzi právami daňovníkov a všeobecným záujmom, ktorý bráni tomu, aby správne rozhodnutia zotrúvali *sine die* pod Damoklovým mečom prípadnej súdnej žaloby, si zavedenie lehoty na podanie správnej žaloby, ako je stanovená portugalským procesným právom, zasluhuje byť označené za primerané. Predstavuje dostatočný čas na obznenie sa s daňovým výmerom, prijatie rozhodnutia o jeho napadnutí, zhromaždenie všetkých skutkových i právnych skutočností nevyhnutných na tento účel a prípravu riadnej obhajoby⁵⁷. Ak zanalyzujeme normy iných členských štátov v tejto veci, zistíme, že všetky stanovujú lehoty v podobnej dĺžke,⁵⁸ ktoré v dotýčajúcich právnych systé-

53 — Pozri výroky rozsudkov Fantask a i., Edis, Ansaldo a Spac, už citovaných.

54 — Iba rozsudok z 25. júla 1991, Emmott (C-208/90, Zb. s. I-4369), zotrúva na opačnom názore, aj keď ďalšie následné rozsudky [citované v predchádzajúcej poznámke, ako aj rozsudky z 27. októbra 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Zb. s. I-5475) a zo 6. decembra 1994, Johnson (C-410/92, Zb. s. I-5483)] ho opustili, dôvodiac osobitosťami predmetných vecí.

55 — Pozri bod 81 mojich návrhov vo veci Edis.

56 — V každom prípade, portugalské procesné právo ponúka ďalší opravný prostriedok, a to žalobu o určenie podliehajúcu štvorročnej premieľacej lehote, ktorá sa môže použiť, pokiaľ sa ukazuje ako najvhodnejší prostriedok na zabezpečenie plnej a efektívnej ochrany (pozri článok 145 *Código de Procedimento e de Processo Tributário*). Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa však nepovažoval tento procesný postup za vhodný na uplatnenie nároku Recheio [pozri písmeno i) návrhu na začatie prejudiciálneho konania].

57 — Článok 108 ods. 1 *Código de Procedimento e de Processo Tributário* stanovuje, že „žaloba sa podáva ako návrh adresovaný príslušnému súdu alebo tribunálu, v ktorom sa uvedie napadnutý akt a orgán, ktorý ho vydal, a vylóži sa skutkový stav i právne dôvody, na ktorých sa nárok zakladá“.

58 — V španielskom práve je lehota v zásade dva mesiace (článok 46 ods. 1 zákona 29/1998 z 13. júla o organizácii správneho súdnictva), ako je aj vo francúzskom systéme (článok 1 dekrétu 65/29 z 11. januára 1965 o lehotách na podávanie žalôb v správnych veciach). Belgické právo ustanovuje lehotu šesťdesiat dní (článok 30 ods. 2 *lois coordonnées sur le Conseil d'Etat*), rovnako ako talianske právo, na podanie žaloby v daňových veciach (článok 21 ods. 1 zákonného dekrétu č. 546 z 31. decembra 1992 o *Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*). V nemeckom právnom poriadku je lehota jeden mesiac (článok 74 *Verwaltungsgerichtsordnung* (VwGO) z 21. januára 1960 — zákon o správnom súdnictve). *Dies a quo* na výpočet týchto lehôt je deň nasledujúci po zverejnení alebo oznámení napadnutého aktu alebo prípadne rozhodnutia o zamietnutí predchádzajúceho opravného prostriedku.

moch existujú bez toho, aby vyvolávali pochybnosti, pokiaľ ide o ich spôsobilosť umožniť súdnu ochranu.

42. Okrem toho je nesporné, že žaloby založené na vnútroštátnom práve si zasluhujú rovnakú úpravu lehôt na ich podávanie, ako tie, ktoré sú založené na práve Spoločenstva, keďže z hľadiska zásad nie je možné tvrdiť opak.

43. Okolnosť, že správny orgán má k dispozícii dlhšie lehoty na výkon svojich právomocí v daňových veciach⁵⁹ nepredstavuje indíciu, že deväťdesiatdňová lehota poskytnutá daňovníkom na podanie správnej žaloby nezohľadňuje zásadu efektivity práva Spolo-

čenstva. Po prvé, keďže zásady a ciele, ktoré riadia konanie jedných a druhých, sú úplne odlišné, posúdenie jej primeranosti je nezávislé od toho, že správny orgán má k dispozícii dlhšie lehoty na konanie. Po druhé, keďže zásada rovnosti túto oblasť nespravuje, je zrejmé, že orgány verejnej moci a občania nemajú podliehať tým istým predpisom. Zánik práva vyrubiť daň a premlčanie daňových dlhov zodpovedajú veľmi odlišným kritériám od tých, ktoré ovládajú podávanie súdnych žalôb občanmi v stanovených lehotách. Recheio vo svojich písomných pripomienkach vyvinul účtyhodné argumentačné úsilie, ale pomiešal rôzne právne inštitúty, ako je preklúzia a premlčanie, a zasiať zmätok do svojej argumentácie, keď zamlčal, že portugalská správa môže zrušiť platné akty, ktorými vznikajú práva a právom chránené záujmy, výlučne vtedy, keď majú negatívne účinky voči osobám, ktorým sú určené⁶⁰, ako aj to, že neplatné akty musia byť zrušené v lehote stanovenej pre zodpovedajúcu správnu žalobu⁶¹.

59 — Právo vyrubiť daň zaniká po štyroch rokoch a daňové dlhy sa premlčujú v osemročnej lehote; na druhej strane, správny orgán má štyri roky na to, aby aj bez návrhu preskúmal akty vydané v týchto veciach (články 45, 48 a 78 *Lei Geral Tributária*).

60 — Pozri článok 140 *Código do Procedimento Administrativo*, ktorý sa podľa *Código de Procedimento e de Processo Tributário* uplatňuje subsidiárne (článok 2 písm. d) posledne uvedeného zákonníka).

61 — Pozri článok 141 *Código do Procedimento Administrativo*. Článok 78 *Lei Geral Tributária*, na ktorý Recheio poukazuje vo svojich písomných pripomienkach, umožňujúci preskúmanie daňových aktov na návrh dotknutej osoby v lehote stanovenej pre podanie návrhu na autoremedúru, aj keď správny orgán má k dispozícii štyri roky, sa uplatňuje výlučne na preskúmania v prospech osoby, ktorej je akt určený (Lima Guerreiro, A.: *Lei Geral Tributária. Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lisabon, 2001, s. 343).

VI — Návrhy

44. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby odpovedal na otázky, ktoré mu položil Tribunal Tributário de Primeira Instância, takto:

„Právo Spoločenstva a najmä zásada, ktorá vyžaduje jeho efektívnosť, bránia ustanoveniam členského štátu stanovujúcim pre žaloby o vrátenie daní vyrubených v rozpore s týmto právom lehotu, ktorá v praxi spôsobuje mimoriadnu obtiažnosť výkonu práva na vrátenie.“

Vnútroštátnemu súdu prislúcha stanoviť, po posúdení všetkých skutkových i právnych, procesných i hmotnoprávných okolností, ktoré sú určujúce pri podaní žaloby, či lehota stanovená vnútroštátnym právom je primeraná a zabezpečuje spomenutú zásadu.“

45. Subsidiárne, ak usúdi, napriek ustanoveniu článku 234 ES, že je nevyhnutné posúdiť uplatnenie práva Spoločenstva na okolnosti sporu vo veci samej, navrhujem uviesť, že:

„Právo Spoločenstva nebráni stanoveniu lehoty, ako je tá, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, na podávanie žalôb o vrátenie daní vyrubených v rozpore s týmto právom, pokiaľ jej rovnako podliehajú návrhy na vrátenie založené na vnútroštátnom práve.“