JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
11 päivänä joulukuuta 2003 [1]

I Johdanto

1. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa haluaa tietää, sallitaanko Euroopan unionin oikeusjärjestyksessä 90 päivän määräajan asettaminen verotuspäätösten riitauttamiselle hallintotuomioistuimessa ja näin ollen yhteisön oikeuden vastaisesti suoritettujen verojen palauttamista koskevan kanteen nostamiselle.

2. Tämä oikeudenkäyntimenettelyyn liittyvä kysymys on yksi monista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka ovat koskeneet sitä, ovatko tietyt kansalliset säännökset yhteisön oikeuden mukaisia; tarkemmin sanottuna nämä säännökset koskevat sellaisten kanteiden nostamisen määräaikaa ja tapaa, joilla pyritään saamaan takaisin kyseisen oikeusjärjestyksen vastaisesti valtion kassaan suoritetut verot ja maksut.

3. Yhteisöjen tuomioistuin on vastannut näihin kysymyksiin antamalla lukuisia tuomioita ja luonut näin syvään juurtuneen oikeuskäytännön, jonka mukaan yhteisön lainsäädännön puuttuessa jäsenvaltioiden tehtävänä on antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan Euroopan unionin oikeusjärjestykseen perustuvat oikeudet. Tälle vallalle on kuitenkin asetettu kaksi rajoitusta:

— Jäsenvaltiot eivät voi asettaa yhteisön oikeuteen perustuvien kanteiden nostamiselle erilaista ja epäedullisempaa määräaikaa kuin kansallisen lainsäädännön rikkomiseen perustuvien vaatimusten esittämiselle. [2] Tämä on ns. vastaavuusperiaate.

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Ks. asia 33/76, Rewe, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 1989, Kok. Ep. III, s. 271, tuomiolauselman 1 kohta); asia 45/76, Comet, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 2043, tuomiolauselma); asia C-231/96, Edis, tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-4951, tuomiolauselman 2 kohta) ja asia C-260/96, Spac, tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-4997, tuomiolauselman 1 kohta). Ks. myös asia 68/79, Just, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 501, Kok. Ep. V, s. 31, tuomiolauselman 3 kohta); asia 61/79, Denkavit Italiana, tuomio 27.3.1980 (Kok. 1980, s. 1205, Kok. Ep. V, s. 149, tuomiolauselman 1 kohdan a alakohta); asia 811/79, Ariete, tuomio 10.7.1980 (Kok. 1980, s. 2545, tuomiolauselma); asia 826/79, Mireco, tuomio 10.7.1980 (Kok. 1980, s. 2559, tuomiolauselma); asia C-261/95, Palmisani, tuomio 10.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4025, tuomiolauselma); asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7141, tuomiolauselman 1 kohta) ja asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579, tuomiolauselman 1 kohta). Viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä, ks. yhdistetyt asiat C-216/99 ja C-222/99, Prisco ja Caser, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6761, tuomiolauselman 2 kohta) ja asia C-147/01, Weber's Wine ym., tuomio 2.10.2003 (Kok. 2003, s. I-11365, tuomiolauselman 3 kohta).

— Jäsenvaltiot eivät myöskään voi säännellä oikeussuojakeinoja siten, että tällaisen kanneoikeuden käyttäminen tehdään käytännössä suhteettoman vaikeaksi tai mahdottomaksi. Tämä sääntö tunnetaan yhteisön oikeuden tehokkuusperiaatteena. [3]

4. Aiempi oikeuskäytäntö sisältää suuntaviivat, joiden mukaan portugalilaiselle tuomioistuimelle on annettava vastaus.

II Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

5. Recheio — Cash & Carry SA (jäljempänä Recheio) nosti osakepääomansa 100 miljoonasta escudosta 1 000 miljoonaan escudoon 5.11.1997 päivätyllä julkisen notaarin vahvistamalla asiakirjalla; tämä toimi rekisteröitiin kansalliseen oikeushenkilörekisteriin (Registo Nacional de Pessoas Colectivas).

6. Kansallinen oikeushenkilörekisteri peri Recheiolta 4.3.1998 yhteensä 2 251 500 escudon suuruisen maksun, joka oli laskettu kansalliselle oikeushenkilörekisterille vahvistetun maksutaulukon (Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas) perusteella.

7. Recheio nosti 11.7.2001 Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboassa vahvistuskanteen (acção declaratória), joka koski perusteettomasti kannetun verovelan palauttamista; kyseinen tuomioistuin muutti sen viran puolesta verotustointa koskevaksi hallinnolliseksi kanteeksi (impugnação), koska se oli asianmukainen menettely tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.

8. Koska viimeksi mainitun kanteen nostamiselle asetettu määräaika oli tuolloin jo päättynyt, portugalilainen tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

1. Onko yhteisön oikeuden vastaisena pidettävä sitä, että jäsenvaltio vahvistaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun maksun palauttamista koskevien kanteiden nostamiselle 90 päivän preklusiivisen määräajan, joka alkaa kulua maksun vapaaehtoisen suoritusajan päättymisestä, jos tällä tehdään takaisinsaantioikeuden käyttäminen suhteettoman vaikeaksi?

3 — Ks. asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta ja tuomiolauselma); asia C-212/94, FMC ym., tuomio 8.2.1996 (Kok. 1996, s. I-389, 64 kohta ja tuomiolauselman 4 kohta); em. asia Edis, tuomio 15.9.1998 (34 kohta); em. asia Spac, tuomio 15.9.1998 (18 kohta); yhdistetyt asiat C-279/96, C-280/96 ja C-281/96, Ansaldo Energia ym., tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-5025, 16 kohta); em. asia Aprile, tuomio 17.11.1998 (18 kohta); em. asia Dilexport, tuomio 9.2.1999 (25 kohta); asia C-255/00, Grundig Italiana, tuomio 24.9.2002 (Kok. 2002, s. I-8003, 33 kohta) ja em. asia Weber's Wine ym., tuomio 2.10.2003 (103 kohta).

2. Jos vastaus edelliseen kysymykseen on myöntävä, millaista vähimmäismääräaikaa pidetään suhteettoman vaikeaksi tekemistä koskevan kiellon mukaisena?

3. Millaisia perusteita on sovellettava tämän määräajan ratkaisemisessa?

III Asian käsittelyn vaiheet yhteisöjen tuomioistuimessa

9. Recheio, Portugalin tasavalta ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisessa määräajassa.

10. Kirjalliseen vaiheeseen osallistuneiden tahojen edustajat ja asiamiehet esittivät suullisia huomautuksia 13.11.2003 pidetyssä istunnossa.

IV Asiaa koskevat Portugalin oikeussäännöt

11. Portugalin lainsäädännössä hallintotoimet, jollaisia verotuspäätöksetkin ovat, voivat olla mitättömiä tai ne voidaan kumota. Mitättömiä ovat ne hallintotoimet, joissa jokin olennaisista seikoista ei täyty, ja ne hallintotoimet, joiden osalta laissa nimenomaisesti säädetään tällaisesta pätemättömyydestä. Muut hallintotoimet voidaan kumota. [4]

12. Osa hallintotoimista kumotaan loukattujen, laissa suojattujen subjektiivisten oikeuksien ja etujen haltijoiden tekemillä hallinnollisilla muutoksenhauilla. [5] Oikeussuojakeinoja on kaksi: valitus (reclamação) [6] ja hierarkkinen muutoksenhaku (recurso hierárquico); viimeksi mainittu muutoksenhaku on valinnainen, jos toimeen voidaan hakea muutosta hallinnollisella kanteella, ja muuten pakollinen. [7] Valituksen määräaika on 15 päivää, valinnaisen hierarkkisen muutoksenhaun määräaika on 30 päivää, ja pakollisen hierarkkisen muutoksenhaun määräaika on sama kuin hallinnollisen kanteen nostamiselle säädetty määräaika. [8]

4 — Ks. 15.11.1991 annetulla asetuksella (decreto-lei) 442/91 hyväksytyn Código do Procedimento Administrativon (hallintomenettelylaki) 133 ja 135 §. Edellä mainitun 133 §:n 2 momentin mukaan hallintotoimi on mitätön, jos a) harkintavaltaa on käytetty väärin, b) toimen toteuttanut elin ei ole toimivaltainen, c) sen kohde on mahdoton, käsittämätön tai rikoksen muodostava, d) se loukkaa perusoikeuden olennaista sisältöä, e) se on toteutettu pakon alaisena, f) oikeudellisia muodollisuuksia ei ole täytetty, g) kollegiaaliset elimet ovat toteuttaneet sen riitaisan käsittelyn jälkeen tai ottamatta huomioon päätösvaltaisuutta tai laissa vaadittavaa enemmistöä, h) se loukkaa oikeusvoimaisuutta tai i) se on seurausta aiemmin mitätöidystä tai kumotusta toimesta.

5 — Ks. Código do Procedimento Administrativon 158 ja 160 §.

6 — Portugalin lainsäädännössä reclamação on muutoksenhaku, jonka ratkaisee riidanalaisen toimen toteuttanut elin (ks. Código do Procedimento Administrativon 158 §:n 2 momentin a alakohta).

7 — Ks. em. säädöksen 158 §:n 2 momentin b alakohta ja 167 §:n 1 momentti.

8 — Ks. Código do Procedimento Administrativon 162 ja 168 §.

13. Veroasioissa hierarkkinen muutoksenhaku on valinnainen, jollei toisin säädetä, ja siihen sovelletaan 30 päivän määräaikaa. [9] Laissa säädetään myös oikaisuvaatimuksesta (reclamação graciosa), joka on tehtävä 90 päivän määräajassa, mutta määräaika pitenee yhteen vuoteen silloin, kun vaatimus perustuu olennaisten prosessimuodollisuuksien sivuuttamiseen tai verotettavan tapahtuman täysimääräiseen tai osittaiseen puuttumiseen. [10] Oikaisuvaatimuksesta tehtyyn päätökseen voidaan hakea muutosta hierarkkisella muutoksenhaulla ja hierarkkisesta muutoksenhausta tehtyyn päätökseen hallinnollisella kanteella. [11]

14. Vero-oikeudellisen menettelyn tavoitteena on laissa suojattujen oikeuksien ja etujen täysimääräinen, tehokas ja oikeaaikainen suoja tällä oikeudenalalla. [12] Verotuspäätös [13] voidaan riitauttaa tuomioistuimessa (impugnação judicial) kanteella, jolla toimi pyritään julistamaan mitättömäksi tai kumoamaan. [14] Vahvistuskanne, jonka tavoitteena on verotusta koskevan oikeuden tai oikeutetun edun tunnustaminen, [15] voidaan nostaa vain silloin, kun se on tarkoituksenmukaisin oikeussuojakeino. [16]

15. Toimen riitauttamiselle tuomioistuimessa on asetettu 90 päivän määräaika, joka alkaa kulua verovelan vapaaehtoisen suoritusajan päättymisestä, paitsi jos ennen kanteen nostamista on tehty oikaisuvaatimus, jolloin määräaika lyhenee 15 päivään. Verotuspäätöksen mitättömyyteen perustuva vaatimus voidaan esittää milloin tahansa. [17]

16. Vahvistuskanne on nostettava neljän vuoden kuluessa siitä päivästä, jona oikeus on syntynyt tai jona oikeuden tai edun loukkaus on tullut tietoon. [18]

9 — Ks. 26.10.1999 annetulla asetuksella (decreto-lei) 433/99 hyväksytyn Código de Procedimento e de Processo Tributário (verotusmenettelylaki) 66 §:n 1 ja 2 momentti sekä 67 §:n 1 momentti.

10 — Ks. Código de Procedimento e de Processo Tributário 68 §:n 1 momentti ja 70 §:n 1 ja 2 momentti luettuina yhdessä 102 §:n 1 momentin kanssa.

11 — Código de Procedimento e de Processo Tributário 76 ja 67 §, viimeksi mainittu luettuna yhdessä Código do Procedimento Administrativon 167 §:n 1 momentin kanssa: veroasioissa hierarkkinen muutoksenhaku on aina valinnainen siksi, että hallintotoimeen voidaan säännösten nojalla hakea muutosta hallinnollisella kanteella.

12 — Ks. Código de Procedimento e de Processo Tributário 96 §:n 1 momentti sekä 17.12.1998 annetulla asetuksella (decreto-lei) 398/98 hyväksytyn Lei Geral Tributárian (yleinen verolaki) 9 § ja 95 §:n 1 momentti. Näissä säännöksissä täsmennetään veroasioiden osalta Portugalin tasavallan perustuslain 268 §:n 4 momentin yleistä lauseketta, jolla kansalaisille taataan oikeus nostaa lainvastaisuuteen perustuva hallinnollinen kanne kaikista heidän laissa suojattujen oikeuksiensa ja etujensa vastaisista hallintotoimista niiden muodosta riippumatta.

13 — Ks. Código de Procedimento e de Processo Tributário 97 §:n 1 momentin a alakohta ja Lei Geral Tributárian 95 §:n 2 momentin a alakohta.

14 — Lei Geral Tributárian 101 §:n a alakohta ja Código de Procedimento e de Processo Tributário 97 §:n 1 momentin a alakohta.

15 — Lei Geral Tributárian 101 §:n b alakohta ja Código de Procedimento e de Processo Tributário 97 §:n 1 momentin h alakohta.

16 — Ks. Código de Procedimento e de Processo Tributário 145 §:n 3 momentti.

17 — Ks. Código de Procedimento e de Processo Tributário 102 §:n 1 momentin a alakohta sekä 2 ja 3 momentti.

18 — Ks. Código de Procedimento e de Processo Tributário 145 §:n 2 momentti.

V Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

A *Riidan aiheen rajaaminen*

17. Riita ei koske sitä, onko kansallisen oikeushenkilörekisterin Recheiolta perimä maksu yhteisön oikeusjärjestyksen vastainen, eikä kyseisen yhtiön oikeutta esittää kansallisessa oikeusjärjestyksessä asianmukaisia vaatimuksia. [19]

18. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboan mielestä epävarmuus liittyy siihen, hyväksytäänkö yhteisön oikeudessa 90 päivän määräaika sellaisen kanteen nostamiselle, jolla pyritään saamaan takaisin sellaisia perusteettomasti kannettuja veroja ja maksuja, jotka Recheiolta perityn maksun tavoin ovat Euroopan unionin oikeusjärjestyksen vastaisia.

19. Portugalilainen tuomioistuin ei epäile sitä, onko mainittu määräaika vastaavuusperiaatteen mukainen. Se toteaa tämän ennakkoratkaisupyyntöä koskevassa päätöksessään, jonka mukaan "hallinnollista kannetta sovelletaan kaikkiin verotuspäätöksiin riippumatta siitä, perustuvatko ne yhteisön oikeuteen vai kansalliseen lainsäädäntöön"; [20] sen esittämät kysymykset koskevat siis yksinomaan tehokkuusperiaatetta, johon se viittaa ensimmäisen kysymyksen loppuosassa, kun se haluaa selvittää, tehdäänkö 90 päivän määräajan vahvistamisella "takaisinsaantioikeuden käyttäminen suhteettoman vaikeaksi".

20. Recheio pyrkii kiitettävästi mutta turhaan osoittamaan kirjallisissa huomautuksissaan, että Portugalin prosessioikeudessa myönnetty määräaika ei ole vastaavuusperiaatteen mukainen, sillä kun kansallinen tuomioistuin on omaa oikeusjärjestystään tulkittuaan todennut, että kyseistä määräai-

19 — Ks. asia C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7717), jonka tuomiolauselma kuuluu seuraavasti: "1) Pääomien hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen maksu, joka peritään pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, on direktiivissä tarkoitettu vero. 2) Kun maksu, joka on suoritettava pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, on direktiivissä 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, tarkoitettu vero, se on periaatteessa kielletty direktiivin 10 artiklan c alakohdan perusteella. 3) Maksu pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen maksu, jonka määrä nousee suoraan ja rajoituksitta suhteessa merkittyyn osakepääomaan, ei ole direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu korvausluonteinen maksu. 4) Direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, 10 artiklan perusteella yksityisillä on sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa."

20 — Ks. p kohta. Portugalin hallitus toteaa saman kirjallisten huomautustensa 26 kohdassa.

kaa sovelletaan kaikenlaisiin kanteisiin, yhteisöjen tuomioistuimella ei ole mitään sanomista siihen.[21]

21. Kyseisen määräajan yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa on arvioitava yksinomaan tehokkuusperiaatteen kannalta, ja silloinkin on vältyttävä tarkastelemasta sellaisen toissijaisen oikeussuojakeinon — vahvistuskanteen — olemassaoloa, jonka määräaika on neljä vuotta, tai sitä seikkaa, että kanneoikeuden käyttämiselle ei aseteta määräaikaa silloin, kun riitauttaminen perustuu mitättömyyteen. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on päättää, onko tällainen kanne aiheellinen, mikäli yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että yhteisön oikeusjärjestyksen vastaisena on pidettävä Código de Procedimento e de Processo Tributário 102 §:n 1 momenttiin sisältyvän kaltaista prosessioikeudellista säännöstä.[22] Portugalilaisten tuomioistuinten asiana on myös ratkaista pääasian kohteena olevaan verotuspäätökseen sisältyvän oikeuden loukkauksen luonne ja näin ollen se, onko verotuspäätös riitautettava 90 päivän määräajassa vai muuna ajankohtana.

22. Yhteisöjen tuomioistuimen on siis ratkaistava portugalilaisen tuomioistuimen esittämä täsmällinen kysymys riippumatta siitä, että Recheion vaatimusta voidaan ajaa muilla oikeussuojakeinoilla, joilla on pitempiä määräaikoja.

B *90 päivän määräajan tarkastelu tehokkuusperiaatteen kannalta*

1) Tehtävä kuuluu kansallisille tuomioistuimille

23. Tehokkuusperiaatteen osalta yhteisöjen tuomioistuin on monta kertaa ottanut suo-

21 — Recheion huomiot perustuslainvastaisuutta koskevasta kanteesta (kirjallisten huomautusten 92 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ovat tarpeettomia, sillä vaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltaista maksua koskevan säännöksen julistaminen perustuslainvastaiseksi, siltä osin kuin sillä voi olla taannehtivia vaikutuksia, saattaa merkitä sen soveltamiseksi toteutettujen tointen mitättömyyttä, jollei Tribunal Constitucionalin (perustuslakituomioistuin) takautuville vaikutuksille asettamista rajoituksista muuta johdu (ks. Portugalin tasavallan perustuslain 282 §), tällä seikalla ei ole mitään tekemistä sen kanssa, että verotuspäätös voidaan riitauttaa ilman määräaikaa. Lain julistaminen perustuslainvastaiseksi tekee sen soveltamiseksi toteutetuista toimista mitättömiä, joten ellei Tribunal Constitucional rajoita tuomion soveltamisalaa, asianosaiset voivat riitauttaa toimet ilman määräaikaa Código de Procedimento e de Processo Tributário 102 §:n 3 momentin mukaisesti; sama pätee kuitenkin yhteisön oikeutta loukkaaviin toimiin, jos tämä loukkaus aiheuttaa mitättömyyden. Toisin sanottuna 90 päivän määräajan soveltaminen tai hallintotoimen riitauttamiselle asetetun määräajan puuttuminen ei määräydy sen oikeudenalan mukaan, jolla oikeutta loukataan, vaan oikeuden loukkauksen luonteen mukaan.

22 — Joka tapauksessa Portugalin oikeuskäytännön mukaan asianmukainen oikeussuojakeino Recheion vaatimuksen kaltaisten vaatimusten esittämiseksi on toimen riitauttaminen tuomioistuimessa; tästä on osoituksena, että kyseinen yhtiö nosti vahvistuskanteen, jonka ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin muutti hallinnolliseksi kanteeksi.

raan kantaa konkreettisiin vanhentumisaikoihin tai preklusiivisiin määräpäiviin, joita jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä on asetettu yhteisön oikeuden vastaisesti valtion kassaan suoritettujen maksujen palauttamista koskevien kanteiden nostamiselle. Sen toteamukset ovat olleet luonteeltaan abstrakteja. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin tyytyi toteamaan asioissa Rewe ja Comet antamissaan tuomioissa, että määräaikojen asettaminen oikeussuojakeinojen käyttämiselle, joka on oikeusvarmuuden periaatteen kiistaton ilmentymä, loukkaisi yhteisön oikeutta, jos se tekisi oikeuksien käyttämisen käytännössä mahdottomaksi; näin ei ole silloin, kun asetetaan "kohtuullisia määräaikoja".[23] Kun yhteisöjen tuomioistuin on tarkastellut tiettyjä määräaikoja, se on käyttänyt vertailukohtana vastaavuusperiaatetta: edellä mainituissa asioissa Edis ja Spac sekä yhdistetyissä asioissa Prisco ja Caser annettujen tuomioiden mukaan Euroopan unionin oikeusjärjestyksen vastaisena ei ole pidettävä kolmen vuoden pituista preklusiivista määräaikaa, jos tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavalla kaikkiin palauttamisvaatimuksiin riippumatta siitä, perustuvatko ne kansalliseen lainsäädäntöön vai yhteisön oikeuteen.[24] Kun yhteisöjen tuomioistuin on arvioinut siirtymistä tietyn pituisesta määräajasta lyhyempään määräaikaan, se on pohtinut yksinomaan edellä mainittua periaatetta: asiassa Aprile annetun tuomion mukaan yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa ei ole sellaisen kansallisen säännöksen soveltaminen, jolla on tarkoitus ottaa käyttöön preklusiivinen määräaika, jonka pituus on ensin viisi vuotta ja sitten kolme vuotta, ja lakata soveltamasta yleistä kymmenen vuoden vanhentumisaikaa.[25]

24. Pitää paikkansa, että asioissa Edis ja Spac annettujen tuomioiden oikeudellisten perusteiden mukaan "kansallinen, preklusiivinen kolmen vuoden määräaika, joka alkaa kulua riitautetun maksun suorituspäivästä, vaikuttaa kohtuulliselta", joten yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltio vetoaa siihen.[26] Sen lisäksi, että kyse on sivumennen esitetyistä huomautuksista (obiter dicta), joilla ei ole vaikutusta tuomiolauselmaan, näiltä tautologisilta vakuutteluilta puuttuvat kaikenlaiset perustelut, sillä niissä ei selitetä niitä perusteita, joiden mukaan tämän pituinen määräaika olisi tehokkuusperiaatteen mukainen. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan yhteisön oikeudessa sallitaan kohtuulliset määräajat, ja kolmen vuoden määräaika on kohtuullinen ilman enempiä selittelyjä.

25. Yhteisöjen tuomioistuin menetteli samoin ottaessaan suoraan kantaa siihen, ovatko tietyt jäsenvaltioiden lainsäädännössä yhteisön oikeuteen perustuvien kanteiden nostamiselle asetetut määräajat tehokkuusperiaatteen mukaisia. Se totesi asiassa Bessin ja Salson vastaan Administration des douanes et droits indirects[27] antamassaan tuomiossa, että yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään pakottava kolmen vuoden vanhentumisaika, jota sovelletaan kaikkiin aiheettomasti kannettujen maksujen palauttamista koskeviin vaatimuksiin.[28] Tämän ratkaisun taustalla on se ajatus, että sallittuja ovat sellaiset menettelyt, jotka eivät käytännössä

23 — Ks. asiassa Rewe annetun tuomion 5 kohdan loppuosa ja asiassa Comet annetun tuomion 16–18 kohta. Ks. myös asiassa Denkavit Italiana annetun tuomion 23 kohta.

24 — Ks. tuomiolauselmat (asiassa Edis annetun tuomion tuomiolauselman 2 kohta, asiassa Spac annetun tuomion tuomiolauselman 1 kohta sekä yhdistetyissä asioissa Prisco ja Caser annetun tuomiolauselman 2 kohta).

25 — Ks. tuomiolauselman 1 kohta.

26 — Ks. asiassa Edis annetun tuomion 35 kohdan loppuosa ja 44 kohta sekä asiassa Spac annetun tuomion 19 kohdan loppuosa ja 27 kohta.

27 — Asia 386/87, tuomio 9.11.1989 (Kok. 1989, s. 3551).

28 — Asiassa Bessin ja Salson annetun tuomion tuomiolauselman 2 kohta.

estä yhteisön oikeusjärjestykseen perustuvien oikeuksien käyttämistä; kolmen vuoden vanhentumisaika on siis "sellainen lainsäädännöllinen ratkaisu, joka ei loukkaa mainittua vaatimusta". [29]

26. Yhteisöjen tuomioistuin toistaa myös asiassa Haahr Petroleum antamassaan tuomiossa, [30] että yhteisön oikeuden vastaisena ei ole pidettävä viiden vuoden vanhentumisaikaa, vaan sitä "on pidettävä kohtuullisena". [31]

27. Yhteisöjen tuomioistuin on yhden ainoan kerran yrittänyt perustella ratkaisunsa tunnollisemmin: se arvioi asiassa Grundig Italiana — josta esitin ratkaisuehdotuksen 14.3.2002 — antamassaan tuomiossa, että yhteisön oikeuden mukaisena ei voida pitää 90 päivän määräajan asettamista siirtymiselle kymmenen tai viiden vuoden pituisesta preklusiivisesta määräajasta kolmen vuoden pituiseen preklusiiviseen määräaikaan; tehokkuusperiaatteen noudattamiseksi määräajan on mahdollistettava se, että verovelvollisille jää kohtuullinen aika vedota oikeuteensa palautuksen saamiseen, jos vaatimus on myöhässä uuden järjestelyn mukaan, jotta he voivat valmistella kannettaan ilman hätiköintiä ja pakkoa, joka johtuu velvollisuudesta toimia siinä määrin kiireellisesti, ettei heille annetun ajan pituus ole missään suhteessa siihen aikaan, joka heille oli aluksi annettu. [32] Yhteisöjen tuomioistuin toteaa heti tämän jälkeen, että 90 päivän pituinen määräaika on riittämätön, koska suhteessa alkuperäiseen viiden vuoden määräaikaan ne verovelvolliset, joiden oikeudet ovat syntyneet noin kolme vuotta aiemmin, joutuvat toimimaan kolmen kuukauden kuluessa, vaikka he ajattelivat, että heidän käytettävissään on vielä lähes kaksi vuotta; [33] lopuksi se arvioi, että kuuden kuukauden vähimmäissiirtymäaika on kohtuullinen. [34]

28. Yhteisöjen tuomioistuimen kantaan on olemassa yksinkertainen selitys: kun kanneoikeuden käyttämiselle asetetut määräajat lasketaan vuosissa, ne mahdollistavat selvästi yhteisön oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien tehokkaan käyttämisen, joten enempiä perusteluja ei tarvita. Kun taas on kyse lyhyemmistä, kuukausien tai päivien pituisista määräajoista, arviointi niiden soveltuvuudesta ei ole yhtä selvä, vaan se täytyy perustella.

29. Kuten huomautin asiassa Grundig Italiana esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, tämä arviointi ei kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle, vaan selviä tapauksia [35] lukuun

29 — Edellisessä alaviitteessä mainitussa asiassa annetun tuomion 16 ja 17 kohta.

30 — Asia C-90/94, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4085).

31 — Em. asiassa Haahr Petroleum annetun tuomion 49 kohta.

32 — Tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Grundig Italiana annetun tuomion 38 kohta.

33 — Asiassa Grundig Italiana annetun tuomion 39 kohta.

34 — Asiassa Grundig Italiana annetun tuomion 40 kohta.

35 — Näitä ovat muun muassa vuosien pituiset määräajat.

ottamatta kansallisen tuomioistuimen on tehtävä se.[36] Se, onko konkreettinen määräaika tehokkuusperiaatteen mukainen, voidaan ratkaista arvioimalla "kaikkia niitä tosiasiallisia ja oikeudellisia, muodollisia ja aineellisia edellytyksiä, jotka perusteettoman edun palauttamista koskevien kanteiden on täytettävä kansallisen oikeusjärjestyksen mukaan. Lopullinen vastaus voidaan antaa vain tämän kokonaisnäkemyksen perusteella, joka on ainoastaan [kansallisilla] tuomioistuimilla."[37]

30. Yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt vastaavan tulkinnan muulloinkin, sillä asiassa Dilexport annetun tuomion mukaan kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää, onko yhteisön oikeuteen perustuvien oikeuksien käyttäminen sovellettavien menettelysääntöjen vuoksi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa;[38] tämä kattaa kanneoikeuden käyttämiselle, tällaisten menettelysääntöjen mukaan ensimmäiselle toimelle, asetetun määräajan.

31. On mahdollista, että asiassa Grundig Italiana oli riittävästi seikkoja, joiden perusteella yhteisöjen tuomioistuin rohkeni tehdä arvioinnin; kyseessä oli siirtyminen viiden vuoden pituisesta preklusiivisesta määräajasta kolmen vuoden pituiseen preklusiiviseen määräaikaan, joten ne verovelvolliset, joiden oikeudet olivat syntyneet noin kolme vuotta aiemmin, joutuivat käytännössä toimimaan kolmen kuukauden kuluessa, vaikka he ajattelivat, että heidän käytettävissään on vielä lähes kaksi vuotta.[39] Tuossa asiassa esitetty näkemys ei kuitenkaan ilmeisesti vaikuta kaikkiin kansallisiin oikeusjärjestelmiin vaan ainoastaan Italian oikeusjärjestelmään, sillä siinä arvioitiin ainoastaan Italian menettelysääntöjä; ennakkoratkaisusta puuttui siis yleinen ja objektiivinen pohjavire, joka sillä on oltava, jotta se voisi täyttää olennaisen tehtävänsä eli taata yhteisön oikeuden yhdenmukaisen tulkinnan, ja siitä tuli vain tiettyä oikeusjärjestystä koskeva yksittäinen selitys.

32. On totta, kuten yhteisöjen tuomioistuinkin on useaan otteeseen myöntänyt, että lainvastaisesti kannettujen verojen ja maksujen riitauttamista koskeva järjestelmä ja perusteettomasti suoritettujen verojen ja maksujen palauttamista koskeva järjestelmä on toteutettu eri tavoin eri jäsenvaltioissa. Siksi on vaikeaa arvioida abstraktisti, onko asiassa Grundig Italiana kyseessä olevan kaltainen 90 päivän siirtymäaika tehokkuusperiaatteen mukainen, koska määräajan pituuden ohella on arvioitava monia muita seikkoja, kuten seuraavia seikkoja: voiko henkilö itse valmistella vaatimuksensa vai tarvitaanko asianajajaa; voiko kantaja esiintyä tuomioistuimessa itse vai onko hänellä oltava edustaja; täytyykö viimeksi mainitussa tapauksessa julkisen notaarin vahvistaa edustaja; edellyttääkö kanteen nostaminen oikeushenkilöiltä erityissopimusta, jossa käsitellään tarvittaessa määräaikoja, ehtoja

36 — Ratkaisuehdotuksen 27 kohta.

37 — Asiassa Grundig Italiana esittämäni ratkaisuehdotuksen 27 kohdan loppuosa.

38 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Dilexport annetun tuomion 32 kohdan loppuosa.

39 — Asiassa Grundig Italiana annetun tuomion 39 kohta.

ja muotoja; tarvitseeko ennen kanteen nostamista esittää vaatimus asianomaisille viranomaisille; onko tällä vaatimuksella lykkäävää vaikutusta; onko viranomaisille ilmoitettava etukäteen aikomuksesta hakea muutosta tuomioistuimessa. Ehtojen luetteloa voitaisiin vielä jatkaa, ja niiden vaikeuksia ja kuluja voitaisiin pohtia kussakin jäsenvaltiossa.

33. Tämä monimuotoisuus ja muut erityispiirteet, joita vertailevaan yhteisön oikeuteen perehtyneiden on helppo kuvitella, aiheuttavat sen, että yhteisön oikeusjärjestyksessä on suojattava yksityisille oikeussubjekteille annetut oikeudet; [40] näiden oikeuksien suojaamiseksi sovellettavat kansalliset menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin vastaaviin kansallisiin kanteisiin sovellettavat menettelysäännöt, eikä niitä saa käytännössä tehdä mahdottomiksi tai suhteettoman vaikeiksi. [41]

34. Kuten totesin jo asiassa Grundig Italiana esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, kansallisten tuomioistuinten on näiden seikkojen vuoksi täsmennettävä "kohtuullisen määräajan" epämääräistä oikeudellista käsitettä, johon yhteisön oikeuskäytännössä viitataan, jotta tehokkuusperiaatteen voitaisiin katsoa toteutuvan, lukuun ottamatta ääritapauksia, joissa arvioinnissa ei tarvitse ottaa huomioon kunkin kansallisen järjestelmän konkreettisia edellytyksiä siksi, että määräaika on selvästi riittävä tai että määräajan lyhyys vaikuttaa kiistattomalta; tuolloin ei ole mitään estettä sille, että yhteisöjen tuomioistuin tekee arvioinnin.

35. Ei siis tunnu johdonmukaiselta, että julistettuaan tietyn määräajan riittämättömäksi yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Grundig Italiana antamassaan tuomiossa vähimmäisajan, jonka se katsoi riittävän yhteisön oikeuteen perustuvien kanteiden nostamista koskevan oikeuden tehokkaan käyttämisen varmistamiseksi; on vaikea sanoa, ottaako se tällöin itselleen yhteisön vai italialaisen lainsäätäjän tehtäviä. Sitä paitsi edellä mainitussa tuomiossa ei perustella, miksi kuuden kuukauden määräaika on valittu tai miksi sitä pidetään riittävänä. Siinä vain esitetään, että näin "tavanomaista huolellisuutta noudattavat verovelvolliset voivat saada tiedon uudesta järjestelmästä ja valmistella sekä panna vireille vaatimuksensa olosuhteissa, jotka eivät vaaranna heidän menestymismahdollisuuksiaan". [42] Miksi kolmen kuukauden määräaika ei ole sopiva, mutta kuuden kuukauden määräaika on? Asiassa Grundig Italiana annettu tuomio

40 — On syytä muistaa, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset maksut, jotka jäsenvaltio on kantanut Euroopan unionin oikeusjärjestyksen vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeusnormeilla, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut niitä, ja täydentää näitä oikeuksia, joten jäsenvaltioilla on velvollisuus palauttaa yhteisön oikeuden vastaisesti kannetut verot tai maksut; ks. mm. asia C-188/95, Fantask, tuomio 2.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6783, 38 kohta) ja em. asia Dilexport, tuomio 9.2.1999 (23 kohta); ks. myös yhdistetyt asiat C-10/97–C-22/97, IN.CO.GE'90 ym., tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6307, 24 kohta).

41 — Ks. alaviitteissä 2 ja 3 mainituissa asioissa annetut tuomiot.

42 — Useaan otteeseen mainitussa asiassa Grundig Italiana annetun tuomion 40 kohta.

perustuu siis voluntarismiin ja virheelliseen käsitykseen ennakkoratkaisumenettelystä. EY 234 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuimen on tulkittava yhteisön oikeutta ja annettava kansallisille tuomioistuimille täsmällisiä suuntaviivoja sen soveltamiseksi, mutta sillä ei ole oikeutta puuttua viimeksi mainittuun oikeudelliseen tehtävään; muuten jätetään huomioon ottamatta, että tämä tuomioistuinten välisen yhteistyön väline perustuu siihen, että toimivaltajakoa on ehdottomasti kunnioitettava.[43] Itse asiassa yhteisöjen tuomioistuin menettelee tällaisia näkemyksiä esittäessään samalla tavoin kuin suorassa kanteessa, kun se ottaa itselleen perustamissopimuksen määräyksistä huolimatta täyden harkintavallan ja puuttuu kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan ratkaista pääasia.[44] EY 234 artiklan järjestelmä nojautuu säännösten yhdentämisen ja soveltamisen väliseen eroon, jolloin kansallisen tuomioistuimen oikeutettu toimivalta voidaan sovittaa yhteen yhteisön oikeuden tarpeellisen yhdenmukaisuuden kanssa, kuten Robert Lecourt jo vuosia sitten totesi.[45] Tämän tehtävän suorittaminen edellyttää toimivaltajaon ehdotonta kunnioittamista.[46] On totta, että tulkitsemisen ja soveltamisen välinen ero on mitä hienovaraisin, sillä on vaikeaa tulkita säännöstä soveltamatta sitä tai soveltaa säännöstä tulkitsematta sitä, mutta yhteisöjen tuomioistuimen on vältyttävä asettumasta kansallisen tuomioistuimen asemaan ja tyydyttävä ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen rajoissa antamaan täsmällisiä vastauksia.[47] Ami Barav[48] on todennut, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin on juhlallisesti vakuuttanut kunnioittavansa kansallisten tuomioistuinten toimivaltuuksia, todellisuus on hyvin toisenlainen.[49]

36. Edellä mainituista syistä ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboalle

43 — Asia 93/78, Lothar Mattheus, tuomio 22.11.1978 (Kok. 1978, s. 2203, Kok. Ep. IV, s. 239, 5 kohta). Julkisasiamies Mayras korosti ratkaisuehdotuksessaan, että yhteisöjen tuomioistuin voi perustaa ennakkoratkaisuja koskevan toimivaltansa ainoastaan niihin täsmällisiin edellytyksiin, joiden mukaan sille annetaan toimivalta EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa (s. 2212).

44 — Yhteisöjen tuomioistuin on tehnyt saman virheen asiassa C-224/01, Köbler, 30.9.2003 antamassaan tuomiossa (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Asiassa, joka koskee jäsenvaltioiden vastuuta kansallisen tuomioistuimen syyksi luettavasta yhteisön oikeuden rikkomisesta yksityisille aiheutuneista vahingoista, se luettelee ensin tämän vastuun syntymistä koskevat vaatimukset ja ehdot (59 kohta), mutta todettuaan, että niiden soveltaminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä (100 kohta), se siirtyy kielletylle alueelle ja ryhtyy suorittamaan sille kuulumatonta tehtävää (101 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Yhteisöjen tuomioistuin on muutoksenhaun yhteydessä langennut vastaavaan virheeseen asiassa C-383/99, Procter & Gamble, 20.9.2001 antamassaan tuomiossa (Kok. 2001, s. I-6251; ns. Baby-dry-tuomio); siinäkin se ylitti toimivaltansa, kuten minulla oli tilaisuus ensimmäisen kerran todeta 31.1.2002 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa asiassa C-363/99, KPN (ks. erityisesti 68 kohta), jossa ei ole vielä annettu tuomiota.

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

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

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

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

49 — Tuoreessa artikkelissa Barav, A., "Transmutations Préjudicielles", kokoelmateoksessa *Une communauté de droit, Festschift fir Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, Ed. BWV Berliner Wissenschafts-verlag, Berlin, 2003, s. 622, todetaan, että "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".

samoin sanoin, joita komissio käytti kirjallisissa huomautuksissaan:

yhteisön oikeuden ja erityisesti sen tehokkuusperiaatteen vastaisena on pidettävä jäsenvaltion säännöksiä, joissa vahvistetaan yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista koskevien kanteiden nostamiselle määräaika, jolla tehdään takaisinsaantioikeuden käyttäminen käytännössä suhteettoman vaikeaksi, ja

kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, onko kansallisessa oikeusjärjestyksessä asetettu määräaika kohtuullinen ja edellä mainitun periaatteen mukainen, arvioimalla kaikki tosiasialliset ja oikeudelliset, muodolliset ja aineelliset seikat, jotka kanteen on täytettävä.

Recheiolle oikeuksien erittäin tehokkaan käyttämisen.

38. Edellä mainitun säännöksen a alakohdan mukaan määräajan alkamispäivä on verotuspäätöksen mukaisen maksun vapaaehtoisen suoritusajan päättymistä seuraava päivä; suoritusaika on yleensä 30 päivää maksun tiedoksi antamisesta. [50] Pääasiassa riitautettu maksu perittiin 4.3.1998, joten periaatteessa vapaaehtoinen maksuaika päättyi suurin piirtein [51] 15.4.1998; kyseinen yhtiö saattoi siis nostaa hallinnollisen kanteen noin 19.8.1998 saakka. [52]

2) Toissijaisesti

37. Jos yhteisöjen tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi ratkaista pääasiassa esitetyn vaatimuksen sekä tutkia Código de Procedimento e de Processo Tributário 102 §:n 1 momentissa tarkoitetun 90 päivän määräajan kaltaisen konkreettisen ja erityisen määräajan aiheellisuuden, lienee syytä todeta, että pääasian tosiseikkojen ja ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen rajoissa väistämättä vajavaisen Portugalin oikeusjärjestyksen tuntemuksen perusteella tämä määräaika on kohtuullinen ja että se on mahdollistanut

39. Määräaika, joka todellisuudessa kestää miltei viisi ja puoli kuukautta (riidanalaisen maksun tiedoksi antamisesta siihen päivään, jona toimen riitauttamiselle tuomioistuimessa asetettu määräaika päättyi), ei vaikeuta eikä estä pääasiassa kyseessä olevien oikeuksien tehokasta käyttämistä.

50 — Ks. Código de Procedimento e de Processo Tributário 85 §:n 2 momentti.

51 — Portugalin vapaapäivistä tuona ajankohtana ei ole tietoa.

52 — Määräaikojen laskeminen, ks. Código do Procedimento Administrativon 72 §, Código de Procedimento e de Processo Tributário 20 § ja Código Civilin (Portugalin siviililaki) 279 §.

40. Ensiksikin on syytä palauttaa mieleen, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön[53] mukaan yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltio ei palauta direktiivin vastaisesti kannettuja veroja tai maksuja sen vuoksi, että oikeus palautukseen on menetetty sellaisen kansallisen määräajan päättymisen vuoksi, joka alkaa kulua kyseisten verojen tai maksujen maksamispäivästä, ja näin on siitä riippumatta, onko direktiivi pantu asianmukaisesti täytäntöön kyseisenä ajankohtana.[54] Kuten totesin jo asiassa Edis esittämässäni ratkaisuehdotuksessa,[55] tämä ratkaisu, jolla pyritään tasapainoon tehokkaan oikeussuojan ja oikeusvarmuuden periaatteen välillä, ei ole kovin hyvä verovelvollisille, jotka joutuvat maksamaan yhteisön oikeuden vastaista veroa, mutta niin kauan kuin tästä asiasta ei ole yhdenmukaista säännöstä, jäsenvaltioiden asiana on jo useampaan kertaan lueteltujen ehtojen mukaisesti päättää palautuskanteille asetettavista edellytyksistä.[56]

41. Tällaisella pyrkimyksellä tasapainoon verovelvollisten oikeuksien ja yleisen edun välillä estetään hallintopäätöksiä joutumasta epämääräiseksi ajaksi sellaisen Damokleen miekan alle, jonka muodostaa toimen mahdollinen riitauttaminen tuomioistuimessa, joten Portugalin prosessioikeudessa hallinto-oikeudellisen menettelyn aloittamiselle vahvistettua määräaikaa voidaan pitää kohtuullisena. Määräaika on riittävä, jotta verotuspäätöksen tultua tietoon voidaan päättää sen riitauttamisesta, täyttää kaikki tarvittavat tosiasialliset ja oikeudelliset seikat sekä valmistella asianmukaista vaatimusta.[57] Jos tarkastellaan muiden jäsenvaltioiden asiaa koskevia säännöksiä, voidaan havaita, että määräajat ovat pituudeltaan samankaltaisia.[58]

53 — Ks. em. asioissa Fantask ym., Edis, Ansaldo ja Spac annettujen tuomioiden tuomiolauselmat.

54 — Yhteisöjen tuomioistuin asettui vastakkaiselle kannalle asiassa C-208/90, Emmott, 25.7.1991 antamassaan tuomiossa (Kok. 1991, s. I-4369, Kok. Ep. XI, s. I-411), mutta se on hylännyt tämän kannan myöhemmissä tuomioissa (edellisessä alaviitteessä mainituissa asioissa annetut tuomiot sekä asia C-338/91, Steenhorst-Neerings, tuomio 27.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5475) ja asia C-410/92, Johnson, tuomio 6.12.1994 (Kok. 1994, s. I-5483)) ja perustellut ratkaisuaan pääasian tosiseikoilla.

55 — Ks. asiassa Edis esittämäni ratkaisuehdotuksen 81 kohta.

56 — Joka tapauksessa Portugalin prosessioikeudessa tarjotaan täydentävä oikeussuojakeino, vahvistuskanne, jonka nostamiselle on asetettu neljän vuoden määräaika ja jota voidaan käyttää silloin, kun se on tarkoituksenmukainen menettely täyden ja tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi (ks. Código de Procedimento e de Processo Tributário 145 §). Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa ei kuitenkaan ole pitänyt tätä asianmukaisena menettelynä Recheion vaatimuksen käsittelemiseksi (ks. ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen i kohta).

57 — Código de Procedimento e de Processo Tributário 108 §:n 1 momentissa säädetään, että toimi riitautetaan esittämällä toimivaltaiselle tuomioistuimelle hakemus, jossa ilmoitetaan riitautettava toimi ja sen toteuttanut taho sekä selvitetään vaatimuksen perusteena olevat tosiasialliset ja oikeudelliset seikat.

58 — Espanjan lainsäädännössä määräaika on periaatteessa kaksi kuukautta (13.7.1998 annetun Ley 29/1998 Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativan (hallintolainkäyttölaki) 46 §:n 1 momentti), samoin kuin Ranskan järjestelmässä (11.1.1965 annetun décret no 65-29 relatif aux délais de recours contentieux en matière administrativen (hallintolainkäyttöasetus) 1 §). Belgian lainsäädännössä (lois coordonnées sur le Conseil d'Etat'n 30 §:n 2 alakohta) asetetaan verotusta koskevan kanteen nostamiselle 60 päivän määräaika, kuten myös Italian lainsäädännössä (31.12.1992 annetun asetuksen (decreto legislativo) nro 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenutta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) 21 §:n 1 momentti). Saksan oikeusjärjestyksessä määräaika on yksi kuukausi (21.1.1960 annetun Verwaltungsgerichtsordnungin (VwGO; hallintolainkäyttölaki) 74 §). Määräaikojen alkamispäivä on riitautetun toimen julkaisemista tai tiedoksi antamista tai tarvittaessa kanteen nostamista edeltävästä hallinnollisesta muutoksenhausta tehtyä hylkäämispäätöstä seuraava päivä.

ja että määräaikojen soveltuvuuteen oikeussuojan kannalta ei liity epävarmuutta kyseisissä oikeusjärjestelmissä.

42. Lisäksi on kiistatonta, että kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin kanteisiin on sovellettava samoja määräaikoja kuin yhteisön oikeusjärjestykseen perustuviin kanteisiin, joten periaatteessa ei voida väittää päinvastaista.

43. Se, että viranomaisilla on veroasioissa pitemmät määräajat valtuuksiensa käyttämiseen,[59] ei tarkoita, etteikö verovelvollisille hallinnollisen kanteen nostamiseen myönnetyssä 90 päivän määräajassa otettaisi huomioon yhteisön oikeuden tehokkuussääntöä.

Yhtäältä viranomaisten ja verovelvollisten toimintaa ohjaavat periaatteet ja tavoitteet ovat täysin erilaisia, joten arviointi määräaikojen riittävyydestä ei riipu siitä, että viranomaisilla on käytettävissään toimenpiteisiin pitempiä määräaikoja. Toisaalta tällä alalla ei noudateta ehdotonta yhdenvertaisuutta: on ilmeistä, ettei viranomaisiin ja kansalaisiin pidä soveltaa samoja sääntöjä. Verojen perimistä koskevan oikeuden menettämiseen ja verovelan vanhentumiseen sovelletaan aivan erilaisia sääntöjä kuin tiettyjen määräaikojen asettamiseen kansalaisten kanneoikeudelle. Recheio pyrkii kiitettävästi perustelemaan vaatimuksensa kirjallisissa huomautuksissaan, mutta se sekoittaa toisiinsa erilaiset oikeudelliset käsitteet, kuten oikeuksien menettämisen ja vanhentumisen, ja se aiheuttaa epäselvyyttä jättäessään mainitsematta, että Portugalin viranomaiset voivat kumota laissa suojattuja oikeuksia ja etuja perustavat pätevät toimet vain siltä osin kuin ne vaikuttavat epäedullisesti niihin, joille toimet on osoitettu,[60] ja että pätemättömät toimet on kumottava kanneoikeudelle asetetussa määräajassa.[61]

59 — Oikeus verojen perimiseen menetetään neljässä vuodessa, ja verovelka vanhenee kahdeksassa vuodessa; toisaalta viranomaisilla on neljä vuotta aikaa tarkistaa viran puolesta tätä koskevia toimia (Lei Geral Tributárian 45, 48 ja 78 §).

60 — Ks. Código do Procedimento Administrativon 140 §, jota sovelletaan Código de Procedimento e de Processo Tributário täydentävästi (viimeksi mainitun säädöksen 2 §:n d alakohta).

61 — Ks. Código do Procedimento Administrativon 141 §. Lei Geral Tributárian 78 §:ää, johon Recheio viittaa kirjallisissa huomautuksissaan ja jonka mukaan verotustointen tarkistamiseen asianosaisen aloitteesta sovelletaan samaa määräaikaa kuin hallinnollisen valituksen tekemiseen, kun viranomaisilla on käytettävissään neljä vuotta, sovelletaan ainoastaan hallintosubjektin hyväksi tehtäviin tarkistuksiin (Lima Guerreiro, A., *Lei Geral Tributária. Anotada*, Editora Rei dos Libros, Lisboa, 2001, s. 343).

VI Ratkaisuehdotus

44. Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboan esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Yhteisön oikeuden ja erityisesti sen tehokkuusperiaatteen vastaisena on pidettävä jäsenvaltion säännöksiä, joissa vahvistetaan yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista koskevien kanteiden nostamiselle määräaika, jolla tehdään takaisinsaantioikeuden käyttäminen käytännössä suhteettoman vaikeaksi.

Kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, onko kansallisessa oikeusjärjestyksessä asetettu määräaika kohtuullinen ja edellä mainitun periaatteen mukainen, arvioimalla kaikki tosiasialliset ja oikeudelliset, muodolliset ja aineelliset seikat, jotka kanteen on täytettävä.

45. Toissijaisesti, mikäli yhteisön oikeuden soveltamisen arviointi katsotaan pääasian olosuhteissa tarpeelliseksi EY 234 artiklan määräyksistä huolimatta, ehdottaisin seuraavaa vastausta:

Yhteisön oikeuden vastaisena ei ole pidettävä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen määräajan vahvistamista yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista koskevien kanteiden nostamiselle, jos määräaikaa sovelletaan myös kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin palauttamisvaatimuksiin.