

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2003. december 11.¹

I — Bevezetés

1. A Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa azt kívánja megtudni, hogy az Európai Unió jogrendje megengedi-e a kilencvennapos határidő kikötését az adóhatóság által kirótt adófizetési kötelezettségek megsemmisítés iránti kereset útján történő megtámadása esetében és következképpen a közösségi joggal ellentétesen megfizetett adók visszatérítése iránti keresetek esetében.

2. Ez a kérdés azon előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések hosszú listájához tartozik, amelyek az egyes nemzeti normák közösségi joggal való összhangjával, konkrétan azon szabályokkal kapcsolatosak, amelyek a közösségi jogba ütköző módon az államkincstárba befizetett adók visszatérítésére irányuló keresetek benyújtásának módjára és határidejére vonatkoznak.

3. Ezen kérdések megválaszolása során a Bíróság számos ítélet útján megalapozott

doktrínát alkotott, amelynek értelmében a közösségi szabály hiánya miatt a tagállamok hatáskörébe tartozik az Európai Unió által elismert jogok védelmére szolgáló eljárások szabályozása. Ugyanakkor ennek a hatáskörnek két korlátja van:

— A tagállamoknak nincs joguk olyan határidőt szabni a közösségi jogon alapuló keresetek esetében, amely eltérő és kedvezőtlenebb, mint a belső jog megsértésére vonatkozó keresetek határideje.² Ez az ún. egyenértékűség elve.

2 — Lásd a 33/76. sz. Rewe-ügyben (EBHT 1976., 1989. o., a rendelkező rész első pontja) és a 45/76. sz. Comet-ügyben (EBHT 1976., 2043. o., rendelkező rész) 1976. december 16-án hozott ítéleteket, valamint a C-231/96. sz. Edis-ügyben (EBHT 1998., 1-4951. o., a rendelkező rész második pontja) és a C-260/96. sz. Spac-ügyben (EBHT 1998., 1-4997. o., a rendelkező rész első pontja) 1998. szeptember 15-én hozott ítéleteket. Továbbá a 68/79. sz. Just-ügyben 1980. február 27-én hozott ítéletet (EBHT 1980., 501. o., a rendelkező rész harmadik pontja); a 61/79. sz. Denavit Italiana ügyben 1980. március 27-én hozott ítéletet (EBHT 1980., 1205. o., a rendelkező rész első pontjának a) alpontja); a 811/79. sz. Ariete-ügyben (EBHT 1980., 2545. o., rendelkező rész) és a 826/79. sz. Mireco-ügyben (EBHT 1980., 2559. o., rendelkező rész) 1980. július 10-én hozott ítéleteket; a C-261/95. sz. Palmisani-ügyben 1997. július 10-én hozott ítéletet (EBHT 1997., 1-4025. o., rendelkező rész); a C-228/96. sz. Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítéletet (EBHT 1998., 1-7141. o., a rendelkező rész első pontja) és a C-343/96. sz. Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítéletet (EBHT 1999., 1-579. o., a rendelkező rész első pontja). A közelmúltból például szolgálhat a C-216/99 sz. és a C-222/99. sz. Prisco és CASER egyesített ügyekben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., 1-6761. o., a rendelkező rész második pontja), valamint a C-147/01. sz., Weber's Wine és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., 1-11365. o., a rendelkező rész harmadik pontja).

1 — Eredeti nyelv: spanyol.

- A tagállamok továbbá nem jogosultak az eljárásokat oly módon szabályozni, hogy ezen igények érvényesítése a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé váljék. Ez a szabály a közösségi jog tényleges érvényesülésének az elve.³

4. Az előbbi joggyakorlat által kialakított szabályok megadják a választ a portugál bíróság kérdésére.

II — A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

5. A Recheio — Cash & Carry S.A. (a továbbiakban: Recheio) 1997. november 5-én kiállított közjegyzői okirat útján felemelte jegyzett tőkéjét 100 000 000 PTE-ről 1 000 000 000 PTE-re, és bejegyeztette a Registo Nacional de Pessoas Colectivasba (jogi személyek állami nyilvántartása).

6. 1998. március 4-én a nyilvántartást vezető szerv nyilvántartási díj címén 2 251 500 PTE megfizetésére kötelezte a Recheiót, a Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (a jogi személyek állami nyilvántartásának díjszabása) alapján.

7. 2001. július 11-én a Recheio megállapítás iránti keresettel eljárást indított a Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa előtt, amely során a jogalap nélkül beszedett nyilvántartási díj visszatérítését kérte. A kereset céljának megfelelő eljárás érdekében a Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa hivatalból a díj befizetésére kötelező aktus megsemmisítése iránti közigazgatási eljárássá alakította át az eljárást.

8. Miután az említett portugál szerv észlelte, hogy a kereset benyújtásakor az arra előírt határidő már lejárt, felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

3 — Lásd a 199/82. sz. San Giorgio-ügyben 1983. november 9-én hozott ítéletet (EBHT 1983., 3595. o., a 12. bekezdés és a rendelkező rész); a C-212/94. sz., az FMC és társai ügyben 1996. február 8-án hozott ítéletet (EBHT 1996., I-389. o., a 64. bekezdés és a rendelkező rész, negyedik pontja); a fent idézett Edis-ügyben 1998. szeptember 15-én hozott ítélet 34. pontját, a fent hivatkozott Spac-ügyben ugyanezen a napon hozott ítélet 18. pontját, valamint a 279/96. — 281/96. sz., az Ansaldo Energia és társai egyesített ügyekben hozott ítéletet (EBHT 1998., I-5025. o., 16. pont); az előző lábjegyzetben hivatkozott Aprile-ügyben 1998. november 17-én hozott ítélet 18. pontját; az idézett Dilexport-ügyben 1999. február 9-én hozott ítélet 25. pontját; a C-255/00. sz. Grundig Italiana-ügyben 2002. szeptember 24-én hozott ítéletet (EBHT 2002., I-8003. o., 33. pont) és a szintén említett Weber's Wine és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet 103. pontját.

„1) Ellentétes-e a közösségi joggal az, ha valamely tagállam — a közösségi jog megsértésével behajtott adók visszatérítése iránti keresetek esetében — az önkéntes megfizetésre rendelkezésre álló határidő lejártától számított 90 napos elévülési határidőt állapít meg; és ha a visszatérítésre vonatkozó jog gyakorlása így rendkívül megnehezedik?

2) Igenlő válasz esetén mi a legrövidebb határidő, amely összeegyeztethető azzal az elvvel, hogy tilos a jog gyakorlásának e rendkívüli megnehezítése?

lehetnek semmisek vagy megtámadhatók. Semmisek azok az aktusok, amelyeknek valamely jelentős eleme hiányzik, valamint azok, amelyekről jogszabály kifejezetten így rendelkezik. A többi aktus megtámadható.⁴

3) Melyek a határidő meghatározásának ismérvei?”

III — A Bíróság előtti eljárás

9. A Recheio, a Portugál Köztársaság és a Bizottság írásos észrevételeket nyújtottak be Bírósághoz a Bíróság alapokmányának 20. cikkében előírt határidőn belül.

10. A 2003. november 13-án tartott tárgyaláson megjelentek az írásbeli szakaszban részt vevő felek képviselői, hogy szóban előadják észrevételeiket.

IV — A portugál jogi háttér

11. A portugál jogban a közigazgatási aktusok, amelyeknek egyik típusát az adófizetési kötelezettséget megállapító aktusok képezik,

12. Jogszabály által védett jog és egyéni érdek megsértésére hivatkozó kérelemre egyik-másik aktus közigazgatási úton hatályon kívül helyezhető.⁵ Az aktusok megtámadásának két módja van: a visszaállítás iránti kérelem⁶ és a felülvizsgálati kérelem; a felülvizsgálati kérelem fakultatív jellegű, ha lehetőség van közigazgatási jogorvoslatra, és kötelező jellegű, ha a megsemmisítés iránti kérelem nem lehetséges.⁷ A kérelem benyújtásának határideje tizenöt nap, harminc nap vagy amennyi a megsemmisítés iránti eljárás megindítására vonatkozik, attól függően, hogy megsemmisítési kérelemről, fakultatív felülvizsgálati kérelemről vagy egyedüli lehetőségként szereplő kötelező jellegű kérelemről van szó.⁸

4 — Lásd a Código do Procedimento Administrativo (közigazgatási eljárási törvénykönyv) 133. és 135. cikkét, amelyet a november 15-i 442/91. sz. törvényerejű rendelet hagyott jóvá. Az említett 133. cikk 2. bekezdésével összhangban semmisek azok a közigazgatási aktusok, a) amelyeket a hatáskörrel való visszaéléssel hoztak meg; b) amelyeket nem az illetékes és hatáskörrel rendelkező szerv hozott meg; c) amelyek tárgya lehetetlen, érthetetlen vagy bűncselekményt valósít meg; d) amelyek egy alapvető jog lényeges tartalmát sértik; e) amelyeket kényszer hatása alatt hoztak meg; f) amelyeket a formai követelmények teljes hiányával hoztak meg; g) amelyeket egy testületi szerv viharos tárgyalás után, illetve a jogilag megkövetelt határozatképességre vagy többségre való tekintet nélkül hoz meg; h) amelyek ellentmondanak egy már elbírált ügynek; vagy i) amelyek egy már megsemmisített vagy visszavont aktus következményei.

5 — Lásd a Código do Procedimento Administrativo 158. és 160. cikkét.

6 — A portugál jogban *reclamação* a neve annak a beadványnak, amelyről a megtámadott aktust kibocsátó szerv határoz (lásd a Código do Procedimento Administrativo 158. cikke (2) bekezdésének a) pontját).

7 — Lásd a fenti jogszabály 158. cikke (2) bekezdésének b) pontját és 167. cikkének (1) bekezdését.

8 — Lásd a Código do Procedimento Administrativo 162. és 168. cikkét.

13. Az adózás területén — eltérő rendelkezés hiányában — a felülvizsgálati kérelem benyújtására vonatkozó határidő szintén harminc nap.⁹ Lehetőség van még kifogás benyújtására is, amelynek határideje kilencven nap, ugyanakkor ha a kifogás az eljárás lényeges alakiságainak megsértésére vagy az adóköteles ügylet teljes vagy részleges hiányára vonatkozik, a határidő egy év.¹⁰ A kifogásról hozott határozat ellen felülvizsgálati kérelmet lehet benyújtani, az arról hozott határozat ellen pedig megsemmisítés iránti eljárást lehet kezdeményezni.¹¹

14. Az adóügyben előterjesztett kereset a jogrend ezen területén létező jogosultságok és érdekek teljes, tényleges és alkalmas időben való biztosítását célozza.¹² A fizetési kötelezettség ellen¹³ lehetőség van ellentmondással élni, amelynek célja a vitatott

aktus semmisségének megállapítása vagy megsemmisítése.¹⁴ A pénzügyi jogosultság vagy jogos érdek elismerését célzó megállapítási iránti kereset¹⁵ szintén megfelelő út, amennyiben ezen jogosultság vagy érdek bírói úton való kikényszerítésén kívül más eszköz nem áll rendelkezésre.¹⁶

15. A megsemmisítés iránti kereset benyújtásának határideje az adó önkéntes megfizetésére nyitva álló határidő lejártától számított kilencven nap, kivéve, ha korábban kifogás benyújtására került sor, ilyenkor ugyanis a kereset benyújtásának határideje tizenöt nap. A fizetésre kötelező aktus semmisségén alapuló kérelem korlátlan ideig benyújtható.¹⁷

16. A megállapítás iránti keresetet az érvényesítendő jog keletkezésétől vagy annak megsértéséről való tudomásszerzéstől számított négy éven belül kell benyújtani.¹⁸

9 — Lásd az október 26-i 433/99. sz. törvényerejű rendelet által jóváhagyott Código de Procedimento e de Processo Tributário 66. cikkének (1) és (2) bekezdését, valamint a 67. cikkének (1) bekezdését.

10 — Lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário 68. cikkének (1) bekezdését, 70. cikkének (1) és (2) bekezdését a 102. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben.

11 — A Código de Procedimento e de Processo Tributário 76. és 67. cikke, ez utóbbi a Código do Procedimento Administrativo 167. cikk 1. bekezdésével összefüggésben: ha az adózás terén a felülvizsgálati kérelem mindig fakultatív jellegű, az annak tudható be, hogy a közigazgatási aktus megsemmisítés iránti keresettel megtámadható.

12 — Lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário 96. cikkének (1) bekezdését, valamint a december 17-i 398/98. sz. törvényerejű rendelet által jóváhagyott Lei Geral Tributária (általános adózási törvény) 9. cikkét és 95. cikkének (1) bekezdését. Ezek a szabályok tartalmazzák azokat a konkrét, az adójog területén érvényesülő szabályokat, amelyek a Portugál Köztársaság Alkotmánya 268. cikkének (4) bekezdésében foglalt általános szabályon alapulnak, mely „minden állampolgár részére biztosítja az olyan jogellenes közigazgatási aktusok megsemmisítésére irányuló kereseteket, amelyek sértik a jogilag védett jogait és érdekeiket, függetlenül azok formájától”.

13 — Lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário 97. cikke (1) bekezdésének a) pontját és a Lei Geral Tributária 95. cikke (2) bekezdésének a) pontját.

14 — A Lei Geral Tributária 101. cikkének a) pontja és a Código de Procedimento e de Processo Tributário 97. cikke (1) bekezdésének a) pontja.

15 — A Lei Geral Tributária 101. cikkének b) pontja és a Código de Procedimento e de Processo Tributário 97. cikke (1) bekezdésének h) pontja.

16 — Lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário 145. cikk (3) bekezdését.

17 — Lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário 102. cikk (1) bekezdésének a) pontját, valamint a (2) és (3) bekezdését.

18 — Lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário 145. cikkének (2) bekezdését.

V — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

A — A jogvita tárgyának meghatározása

17. Nem vitatott az, hogy a Registo Nacional de Pessoas Colectivas által a Recheiótól beszedett összeg egy közösségi jogba ütköző adó, valamint az sem, hogy az említett társaságnak joga van a belső jog szerinti megfelelő keresetekkel élni.¹⁹

18. A Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa kérdése az, hogy a közösségi joggal összhangban van-e az adó jogcímén jogalap nélkül beszedett összeg visszaköve-

telésére irányuló bírósági eljárás megindítására rendelkezésre álló kilencvennapos határidő abban az esetben, ha — mint ahogy a Recheio esetében is — az adó a közösségi jogba ütközik.

19. A portugál bíróság nem tartja kérdésesnek, hogy az említett határidő megfelel az egyenértékűség elvének. Ez az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből is kiderül, melyben leszögezi, hogy „a megsemmisítés iránti kereset alkalmazható minden olyan aktus esetében, amely adó jellegű díjak beszedését rendeli el, függetlenül attól, hogy az a közösségi jogon vagy a nemzeti jogon alapul”.²⁰ Így a portugál bíróság is kizárólag a tényleges érvényesülés elvére utal, mint ahogy az kiderül az első kérdés utolsó mondatából, melyben azt kívánja tisztázni, hogy a kilencvennapos határidő kikötése „rendkívüli módon megnehezíti-e a visszatérítésre való jogosultságot”.

19 — Lásd a C-134/99. sz. IGI-ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítéletet (EBHT 2000., I-7717. o.), amelynek rendelkező része a következőket tartalmazza:

„1) Az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tőkeemelés [tőkegyűjtést] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv helyes értelmezése szerint azok az — alapeljárásban vitatott adókhoz hasonló — adók, amelyek egy gazdasági társaság tőkeemelésének a jogi személyek nyilvántartásába történő bejegyzése kapcsán kerülnek beszedésre, az irányelv értelmében adónak minősülnek.

2) A gazdasági társaságok tőkeemelésének a jogi személyek nyilvántartásába történő bejegyzése kapcsán beszedett adók, mivel a 85/303 irányelvvel módosított 69/335 irányelv értelmében adónak minősülnek, ugyanezen irányelv 10. cikkének c) pontja alapján alapvetően tiltottak.

3) A 85/303 irányelvvel módosított 69/335 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint nincs díj jellegű azoknak az — alapeljárásban vitatott adóhoz hasonló — adóknak, amelyek egy gazdasági társaság tőkeemelésének a jogi személyek nyilvántartásába történő bejegyzése kapcsán kerülnek beszedésre, és amelynek összege a jegyzett tőke arányában korlátlanul növekszik.

4) A 85/303 irányelvvel módosított 69/335 irányelv 10. cikke olyan jogokat teremt, amelyekre a magánszemélyek hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt folyó eljárások során.”

20. Ennek következtében a Recheio hiába tett dicséretes erőfeszítéseket az írásbeli észrevételek megtételekor annak érdekében, hogy bebizonyítsa: az előírt határidő figyelmen kívül hagyja az egyenértékűség elvét, hiszen a nemzeti bíróság a portugál jog értelmezésekor megállapította, hogy az említett határidő a keresetek minden típusára

20 — Lásd a végzés p. pontját. A portugál kormány is ugyanígy nyilatkozik írásbeli észrevételeinek 26. pontjában.

alkalmazandó, így a Bíróságnak nem kell ebben a tekintetben ítélnie.²¹

eldöntése, hogy az említett kereset alkalmazható-e.²² Ugyancsak a portugál bíróságok feladata megítélni, hogy az alapeljárás tárgyát képező fizetési kötelezettségnek milyen jellegű hibái vannak, és hogy megtámadására 90 napon belül vagy más időpontban van-e lehetőség.

21. A kérdéses határidő közösségi joggal való összhangjának vizsgálatát kizárólag a tényleges érvényesülés elvével kapcsolatosan kell elvégezni, és ezen a ponton figyelmen kívül kell hagyni minden olyan megfontolást, amely a másodlagos jogorvoslattal — a megállapítás iránti keresettel — kapcsolatos, amely négy éven belül nyújtható be, továbbá minden olyan megfontolást, amely azokkal a helyzetekkel kapcsolatos, amikor a fizetési kötelezettség megtámadására irányuló kereset a semmisségen alapul, és benyújtása nincs határidőhöz kötve. Abban az esetben, ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy a *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (adózási eljárási és perjogi törvénykönyv) 102. cikkének (1) bekezdésében foglalt eljárási norma a közösségi jogrendbe ütközik, a nemzeti bíró hatáskörébe tartozik annak

22. Összegzőképpen, a Bíróságnak a portugál bíróság által előterjesztett kérdésben kell határoznia, függetlenül attól, hogy a Recheio igénye más, hosszabb határidejű keresettel indítható eljárásban is elbírálható lenne.

B — A kilencvennapos határidő vizsgálata a tényleges érvényesülés elvének szempontjából

1) A nemzeti bírák feladata

23. A tényleges érvényesülés elvének szempontjából a Bíróság számos alkalommal

21 — A Recheio alkotmányellenesség megállapítása iránti keresettel kapcsolatos észrevételei (az írásbeli észrevételek 92. bekezdésétől) feleslegesek, mivel ha az alapeljárásban szereplő normához hasonló adójogi norma alkotmányellenességének esetleges megállapítása — amennyiben *ex tunc* hatályú — megalapozhatja is az adott norma semmisségét, kivéve azokat az eseteket, amelyeket maga az alkotmánybíróság állapít meg a határozatának visszaható hatálya vonatkozásában (lásd a portugál alkotmány 282. cikkét), ennek semmi köze ahhoz a lehetőséghez, hogy egy adófizetési kötelezettség elleni fellebbezést határidő nélkül lehet megindítani. Egy törvény alkotmányellenességéről szóló döntés következtében — amennyiben az alkotmánybíróság nem korlátozza saját határozatának hatályát — az adott törvény hatálya alatt kibocsátott aktusok semmisségben szenvednek oly módon, hogy az érintettek határidő nélkül meg tudják támadni őket, a *Código de Procedimento e de Processo Tributário* 102. cikk (3) bekezdésének rendelkezéseivel összhangban; és ugyanez vonatkozik a közösségi jogot sértő aktusokra is, ha a jogsértés semmisséget eredményez. Más szóval, az, hogy egy közigazgatási eljárás megindíthatóságának határideje kilencven nap, vagy egyáltalán nincs határideje, nem a közigazgatási rendszer jogsértést okozó részén, hanem az aktus hibáin múlik.

22 — A portugál joggyakorlat minden esetben fenntartja, hogy a Recheio igényéhez hasonló követelések érvényesítésére a megsemmisítés iránti eljárás a megfelelő mód; ez abban is tükröződik, hogy az előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményező bíróság megsemmisítés iránti keresetté alakította át a Recheio megállapítás iránti keresetét.

hozott ítéletet olyan — a tagállamok jogrendje által meghatározott, az államkincstárba befizetett — összegek visszaigénylésével kapcsolatos keresetek elévülési, illetve jogvesztő határidejéről, amelyek sértik a közösségi jogot. A Bíróság közvetkeztetései absztraktak maradtak. A Rewe-, illetve a Comet-ügyben a Bíróság annak kijelentésére szorítkozott, hogy a fellebbezés határidejének megjelölése, noha az a jogbiztonság egyértelmű megnyilvánulása, sérti a közösségi jogot, amennyiben a gyakorlatban ellehetleníti a jogok gyakorlását; ez nem következik be, ha a tagállamok „korlátozó jellegű, ésszerű határidőket”²³ szabnak. A Bíróság a keresetek benyújtására meghatározott határidők vizsgálatakor a tényleges érvényesülés elvét mint különbségtételre vonatkozó szabályt alkalmazta: a már hivatkozott Edis-, Spac-, valamint Prisco és CASER ítéletekben a Bíróság elismerte, hogy az Európai Unió jogrendje nem ellentétes a hároméves jogvesztő határidőkkel, amennyiben azokat mindig különbségtétel nélkül alkalmazzák a pénz visszatérítésére irányuló keresetek esetében, függetlenül attól, hogy azok a belső jogból vagy a közösségi jogból erednek.²⁴ Továbbá a Bíróság az előírt határidő rövidebb határidőre történő változtatásának vizsgálatakor is kizárólag a fent említett alapelv alapján mérlegelt: az Aprile-ügyben kijelentette, hogy a közösségi joggal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés alkalmazása, amely egy általános tízéves határidőt előbb ötéves, később pedig hároméves határidőre cserélt fel.²⁵

24. Igaz, hogy az Edis- és a Spac-ügyben hozott ítéletek jogi alapja elfogadja, hogy „egy, a kirótt fizetéstől számított hároméves nemzeti jogvesztő határidő ésszerű”, mivel a közösségi jog nem tiltja, hogy egy tagállam ilyen határidőt alkalmazzon.²⁶ Ezek azonban — eltekintve attól, hogy itt az *obiter dictum-ról* van szó, amely nem tükrözi az ítélet lényegét — pusztán tautologikus állítások, amelyek nem tartalmazznak indoklást, és nem mutatják be azokat az alapokat, amelyek segítségével meghatározható, hogy egy határidő megfelel-e a tényleges érvényesülés követelményének. A Bíróság szerint a közösségi jog elfogadja az ésszerű határidőket, és a hároméves határidő minden további magyarázat nélkül annak minősül.

25. A Bíróság ugyanezt az álláspontot képviselte, amikor közvetlenül azoknak a határidőknek a fent említett tényleges érvényesülés elvével való összhangjáról nyilatkozott, amelyeket a tagállamok jogrendje ír elő a közösségi jogon alapuló keresetek megindítása céljából. A Bessin és Salson/Administration des douanes et droits indirects ügyben²⁷ a Bíróság úgy határozott, hogy a közösségi jog nem zárja ki a tagállamok azon szabályait, amelyek kötelező jellegű, hároméves elévülési határidőt írnak elő az olyan kérelmek benyújtására, amelyek a jogalap nélkül beszedett adó visszatérítésére irányulnak.²⁸ Ez a határozat azon az elven alapul, hogy azok az eljárások megfelelőek, amelyek

23 — Lásd a Rewe-ítélet 5. pontjának végét, valamint a Comet-ítélet 16–18. pontját. A Denavit Italiana-ítélet 23. pontja is ugyanerre utal.

24 — Lásd a következő ítéletek rendelkező részének vonatkozó szakaszait: az Edis-ítélet 2. pontja, a Spac-ítélet 1. pontja, valamint a Prisco és CASER ítélet 1. pontja.

25 — Lásd az ítélet rendelkező részének első pontját.

26 — Lásd az Edis-ítélet 35. pontjának végét és 44. pontját, valamint a Spac-ítélet 19. pontjának végét és 27. pontját.

27 — A 386/87. sz. ügyben 1989. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1989., 3551. o.).

28 — A Bassin és Salson ítélet rendelkező részének második pontja.

a gyakorlatban nem akadályozzák meg a közösségi jogrend által előírt jogok gyakorlását; így a hároméves elévülési határidő „olyan törvényhozói döntésnek felel meg, amely nem sérti az említett követelményt”.²⁹

26. Ugyanebben az értelemben a Haahr Petroleum-ügyben³⁰ hozott ítélet is megismétli, hogy a közösségi jog nem zárja ki az ötéves elévülési határidőt, mivel az „ésszerűnek minősül”.³¹

27. A Bíróság egyetlen alkalommal kísérelte meg nagyobb részletességgel megindokolni döntését: a Grundig Italiana-ügyben hozott ítélet, amelyben indítványomat 2002. március 14-én ismertettem, megállapította, hogy egy kilencvennapos időszak — arra a célra, hogy egy tízéves vagy tizenöt éves határidőt hároméves határidő váltson fel — nem felel meg a közösségi jognak. A Bíróság arra hivatkozott, hogy a tényleges érvényesülés elvével való összhang céljából ezen időszaknak alkalmasnak kell lennie arra, hogy ha a kereset az új rendszer bevezetése miatt megkésetté válik, a feleknek továbbra is ésszerű lehetősége legyen a visszatérítéshez való joguk érvényesítéséhez oly módon, hogy védelmükre sietség nélkül tudjanak felké-

szülni, és ne érezzék, hogy a korábban rendelkezésükre álló időhöz képest aránytalanul sürgősen kell eljárniuk.³² Közvetlenül ezután a Bíróság hozzátette, hogy a kilencvennapos határidő nem megfelelő, hiszen ha az ötéves határidőt vesszük alapul, a feleknek, akiknek az igénye körülbelül három évet keletkezett, három hónapon belül kell cselekedniük, holott ők abban bíznak, hogy erre még majdnem két év áll rendelkezésükre.³³ A Bíróság véleménye szerint egy ésszerű átmeneti időszaknak legalább hat hónaposnak kell lennie.³⁴

28. A Bíróság álláspontja egyszerű okra vezethető vissza: amikor egy kereset megindítására vonatkozó határidő meghatározása években történik, a közösségi jog által elismert jogok tényleges gyakorlására nyitva álló időszak egyértelműen meghatározott, ezért nem szükséges annak további alátámasztása. Ezzel szemben amikor ennél rövidebb — napokban vagy hónapokban meghatározott időszakokról van szó —, azok alkalmazásának megítélése kevésbé világos, ezért indoklást igényel.

29. Ugyanakkor, mint ahogy arra a Grundig Italiana-ügyben ismertetett indítványomban rámutattam, ennek megítélése nem a Bíróság hatáskörébe tartozik, hanem — a nyilvánvaló esetek kivételével³⁵ — a nemzeti bíróság

29 — A fenti lábjegyzetben hivatkozott ítélet 16. és 17. pontja.

30 — A C-90/94. sz. ügyben 1997. július 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-4085. o.).

31 — A fent hivatkozott Haahr Petroleum-ítélet 49. pontja.

32 — A jelen indítvány 3. lábjegyzetében hivatkozott Grundig Italiana-ítélet 38. pontja.

33 — A Grundig Italiana-ítélet 39. pontja.

34 — A Grundig Italiana-ítélet 40. pontja.

35 — Mint az években meghatározott határidők esetében.

feladata.³⁶ Ahhoz, hogy megállapítsuk, hogy egy konkrét határidő megfelel-e a tényleges érvényesülés elvének, fel kell mérni „a megismételt keresetek benyújtásához a belső jogrend által megkövetelt jogi és ténybeli feltételek összességét, legyenek azok akár formai, akár tartalmi feltételek. Egyedül ezzel az átfogó megközelítéssel, amellyel kizárólag a (nemzeti) bíróságok rendelkeznek, lehet határozott választ adni”.³⁷

30. A Bíróság ezt az értelmezést követte számos alkalommal, így a Dilexport-ügyben hozott ítélet a nemzeti bíróhoz utalta annak eldöntését, hogy az adott eljárás a gyakorlatban lehetetlenné vagy rendkívül nehézé teszi-e a közösségi jogon alapuló jogok gyakorlását.³⁸ Ez a kereset benyújtására mint az eljárás első lépésére is vonatkozik.

31. Lehetséges, hogy a Grundig Italiana-ügyben megfelelő alap volt arra, hogy a Bíróság megkockáztassa az ítélezést, figyelembe véve, hogy olyan ötéves határidőről határozott, amelyet hároméves határidő váltott fel úgy, hogy a felek, akiknek igénye körülbelül három évvel korábban keletkezett, három hónapon belül kényszerültek eljárni, miközben abban a hitben voltak, hogy még

közel két év áll a rendelkezésükre.³⁹ Viszont az ebben az ügyben megvalósított eljárás nem érinti a többi nemzeti jogrendet — csak az olaszt —, így a Bíróság egyedül az olasz eljárási rendszer feltételeit vizsgálta oly módon, hogy az előzetes döntéshozatali eljárásban hozott ítéletből hiányzott az általános és tárgyilagos iránymutatás, ez pedig nélkülözhetetlen az egységes közösségi jog biztosítása alapvető funkciójának betöltéséhez. Ennek eredményeképpen az ítélet *uti singulis* jellegű magyarázatot tartalmazott, amely egy meghatározott jogrendre vonatkozott.

32. Az bizonyos, hogy — mint ahogy azt maga a Bíróság is számos esetben elismerte — a jogellenesen beszedett adók megtámasztására és a jogalap nélkül befizetett adók visszatérítésére tagállamonként eltérő szabályok vonatkoznak. Ennek következtében nehéz absztrakt értelemben megítélni, hogy egy kilencvennapos átmeneti időszak, mint amilyen a Grundig Italiana-ügyben szerepelt, megfelel-e a tényleges érvényesülés elvének, hiszen a megítéléshez az adott időszak hosszán kívül sok más körülményt is meg kell vizsgálni. A teljesség igénye nélkül például a következő körülményeket: Megengedett-e a jogi képviselő nélküli eljárás, vagy kötelező-e ügyvédi közreműködés? A felperes megjelenhet-e a bíróság előtt, vagy meghatalmazást kell-e adnia valakinek; ez utóbbi esetben szükséges-e, hogy ezt hatóság előtt tegye meg? Jogi személyek esetében kötelező-e meghatározott megállapodás az eljárás meg-

36 — A hivatkozott indítvány 27. pontja.

37 — A Grundig Italiana-üggyel kapcsolatos indítványom 27. pontjának vége.

38 — Lásd a jelen indítvány 2. lábjegyzetében hivatkozott Dilexport-ítélet 32. pontjának utolsó fordulatát.

39 — A Grundig Italiana-ítélet 39. pontja.

indításához?; ebben az esetben a megállapításban előírt határidőt, tartalmi és formai követelményeket is meg kell fontolni; Előzetes lépésként szükséges-e a megfelelő hatósághoz panaszt benyújtani, és ez a panasz felfüggeszti-e a végrehajtást, valamint szükséges-e a hatóságokkal közölni a kereset benyújtásának szándékát? Ezen feltételek listáját bonyolultságukat és költségeiket vizsgálva minden tagállam esetében tovább bővíthetnénk.

33. Erre a sokféleségre és egyéb jellegzetes-ségekre tekintettel, amelyeket egy összehasonlító európai joggal foglalkozó személy könnyen el tud képzelni, a közösségi jogrend feladata az egyéneknek nyújtott jogok biztosítása⁴⁰, annak megkövetelése, hogy ezen jogok védelmére szolgáló eljárások szabályozása ne legyen kedvezőtlenebb, mint a hasonló, tagállami eljárások szabályozása, továbbá az eljárások a gyakorlatban ne legyenek lehetetlenek vagy rendkívül nehezek.⁴¹

40 — Tekintetbe véve, hogy a Bíróság joggyakorlata szerint az Európai Unió jogrendje sérelmével beszedett összegek visszaszerzéséhez való jog a közösségi szabályok által elismert egyéni jogok következménye és kiegészítése, a Bíróság értelmezése alapján a tagállamok feladata az, hogy a közösségi jogrend sérelmével behajtott adókat visszatérítsék (lásd többek között a C-188/95. sz. Fantask-ügyben 1997. december 2-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-6783. o.] 38. pontját, a fent hivatkozott, 1999. február 9-én hozott Dilexport-ítélet 23. pontját; továbbá a szintén erre vonatkozó C-10/97. — C-22/97. sz. IN.CO.GE'90 és társai egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6307. o.] 24. pontját).

41 — Lásd a 2. és 3. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket.

34. Ezen körülmények miatt, mint ahogy azt a Grundig Italiana-ügyben ismertetett indítványomban kifejtettem, a közösségi joggyakorlat által a tényleges érvényesülés elvével való összhang értelmezhetősége érdekében idézett „ésszerű határidő” jogi fogalma nem tisztázott, és a nemzeti bíróságoknak kell pontosítania ezt a fogalmat, kivéve azokat a szélsőséges eseteket, amelyekben az ésszerűség nem követeli meg a konkrét feltételek vizsgálatát minden nemzeti jogrendszer esetében, mivel azok nyilvánvaló módon elégségesnek bizonyulnak, illetve elégtelenségük megkérdőjelezhetetlennek tűnik, és ezért a Bíróság által kifejtett vélemény a helytálló.

35. A fentiek alapján nem tűnik következetesnek, hogy ha a Grundig Italiana-ügyben hozott ítélet — miután egy adott határidőt elégtelennek minősített — kijelentené, hogy a közösségi jogon alapuló keresetek esetében a tényleges érvényesülés elvét minimális tartamú időszak biztosítja, a Bíróság törvényhozói funkciókat tulajdonítana magának, ami nem helyénvaló sem közösségi, sem olasz szempontból. Továbbá a hivatkozott ítélet nem teremt alapot sem a hat hónapos határidő kiválasztására, sem arra, hogy azt megfelelőnek minősítsük. Az ítélet csak annyit említ, hogy a határidő lehetővé teszi „a megfelelő gondossággal eljáró feleknek, hogy megismerjék az új rendszert, elkészítsék és benyújtsák keresetüket, mindezt olyan feltételek mellett, amelyek nem veszélyeztetik esélyeiket”.⁴² Ha egy hat hónapos határidő megfelelő, egy három hónapos határidő miért nem az? A Grundig Italiana-ügyben

42 — A többször hivatkozott Grundig Italiana-ítélet 40. pontja.

hozott ítélet a voluntarizmus gyümölcsként, az előzetes döntéshozatali eljárás mechanizmusának hibás értelmezéseként nyilvánul meg. Az EK 234. cikk szerint a Bíróságot illeti meg a közösségi jog végső értelmezése, ugyanakkor a nemzeti bíróságok határozzák meg az alkalmazás pontos irányait anélkül, hogy bármilyen módon felhatalmazást kapnának a végső ítélkezési műveletbe történő beavatkozásra. Egy ilyen beavatkozás az említett bíróságok közötti együttműködés alapjainak megtagadásával járna, amely együttműködés mély tiszteletet követel meg a bíróságok hatáskörével szemben.⁴³ Valójában az ilyen természetű kijelentésekkel a Bíróság úgy viselkedik, mintha a közvetlen keresetek esetén a Szerződésen kívül teljes joghatóságot tulajdonítana magának; ez pedig az alapügy megoldásakor súlyosan sérti a nemzeti bíró szuverén hatáskörét.⁴⁴ Az EK 234. cikk rendszere azzal, hogy — mint arra Robert Lecourt évekkel ezelőtt rámutatott⁴⁵ — megengedi a nemzeti bíró legitim hatalmának és a közösségi jog szükséges egyfor-

maságának összeegyeztetését, az integráció és a normák alkalmazása között különbségre támaszkodik. Ezen feladat kivitelezése megköveteli a hatáskörök megosztásának tiszteletben tartását.⁴⁶ Az értelmezés és az alkalmazás közti különbségtétel nagy óvatosságot igényel, ugyanis egy normát nehéz az alkalmazása nélkül értelmezni, és az értelmezése nélkül alkalmazni; ugyanakkor a Bíróságnak el kellene kerülnie azt, hogy a nemzeti bíró helyébe lépjen, és a pontos választ az előzetes döntéshozatal iránti kérelem által megrajzolt határokon belül maradván kellene megadnia.⁴⁷ Ami Barav⁴⁸ elismerte, hogy a Bíróság azon kijelentései ellenére, amelyek szerint tiszteletben kell tartani a nemzeti bíró hatáskörét, a valóságban más a helyzet.⁴⁹

43 — A 93/78. sz. Lothar Mattheus-ügyben 1978. november 22-én hozott ítélet (EBHT 1978., 2203. o., 5. bekezdés). Indítványában Mayras főtanácsnok hangsúlyozta, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárások esetében kizárólag az EK-Szerződés 177. cikkében foglalt pontos feltételek alapján határozhatja meg illetékességét (2212. o.).

44 — A C-224/01. sz. Köbler-ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítéletben (EBHT 2003., I-10239. o.) a Bíróság ragaszkodott ugyanehhez a hibához. Az egyéneknek a közösségi jog megsértésével okozott, a tagállami bíróságoknak betudható károkért való tagállami felelősség kapcsán felsorolta azokat a feltételeket és követelményeket, amelyek szükségesek a felelősség megállapításához (59. pont), de miután elismerte, hogy ez a kérdés a nemzeti bíróságok hatáskörébe tartozik (100. pont), a Bíróság — tőle idegen műveletbe kezdve — számára tiltott területre lépett be (101. ponttól). A megsemmisítés iránti kereset kapcsán a Bíróság hasonló hibát követett el a — „Baby-dry” néven is ismert — C-383/99. sz. Procter & Gamble-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítéletben (EBHT 2001., I-6251. o.), amikor ismételtén átlépte hatáskörét — mint azt első alkalommal a 2002. január 31-én ismertetett indítványomban jeleztem a C-363/99 sz. KPN-ügyben (lásd különösen a 68. pontot), amelyben még nem született ítélet.

45 — Lecourt, R.: *Le juge devant le Marché Commun*, kiadó: Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Gené, 1970., 50. o.

36. A fenti okok miatt javaslom, hogy a Bíróság a Bizottság írásbeli észrevételeiben foglaltaknak megfelelően a következőképp

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

47 — De Richemont, J.: *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, kiadó: Librairie du Journal des notaires et des avocats, Párizs, 1975., 41. o.

48 — Barav, A.: „Le renvoi préjudiciel communautaire”, *Justice. Revue générale de droit processuel*, 6. szám, 14. o.

49 — A „Transmutations préjudicielles” című munkájában, amely az *Une communauté de droit*, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias gyűjteményben jelent meg (kiadó: BWV Berliner Wissenschaftsverlag, Berlin, 2003., 622. o.) maga Barav megismétli, hogy „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”.

válaszoljon a Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa kérdésére:

minősülne, és biztosította volna a Recheio számára jogai tényleges gyakorlásának lehetőségét.

- a közösségi jogba és különösen a közösségi jog tényleges érvényesülését megkövetelő alapelvbe ütköznek azon tagállami rendelkezések, melyek a közösségi joggal ellentétesen behajtott adók visszatérítésére vonatkozó keresetek esetében olyan határidőt írnak elő, amely a gyakorlatban a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását ellehetetleníti, vagy rendkívüli módon megnehezíti; és
- a nemzeti bíró hatáskörébe tartozik, hogy minden, a keresettel kapcsolatos ténybeli és jogi elem — akár eljárási, akár anyagi — vizsgálata útján megállapítsa, hogy a belső jog által előírt határidő ésszerű-e, és megfelel-e a fent említett alapelvnek.

2) Másodlagos kérelem

37. Ha a Bíróság szükségesnek tartotta volna, hogy oly módon határozzon az alapeljárásban előadott igényről, hogy egy olyan konkrét határidő alkalmasságát vizsgálja, mint a Código de Procedimento e de Processo Tributário 102. cikke (1) bekezdésében előírt 90 napos határidő, akkor az eljárás tényei és a portugál jog elkerülhetetlenül töredékes ismerete fényében — az előzetes döntéshozatali eljárásra utaló végzés alapján — a fenti határidő ésszerűnek

38. Az említett rendelkezés a) pontja az adófizetési kötelezettség önkéntes teljesítésére nyitva álló határidő utolsó napját követő napot jelöli meg kezdőnapként, ez a határidő pedig általában harmincnapos, és az adófizetési kötelezettségről szóló értesítés napján kezdődik.⁵⁰ Az alapeljárásban az adófizetési kötelezettség 1998. március 4-én keletkezett, így az önkéntes megfizetésre nyitva álló határidő elvileg április 15-e körül járt le⁵¹, az említett társaság tehát augusztus 19-ig indíthatta meg a közigazgatási eljárást.⁵²

39. Ez az időszak, amely ténylegesen majdnem öt és fél hónapig húzódik (az adófizetési kötelezettségről szóló értesítés napjától addig a napig, amíg a bírósági eljárás megindítására vonatkozó határidő le nem jár), se nem nehezíti, se nem akadályozza az alapeljárásban tárgyalt jogok tényleges érvényesítését.

50 — Lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário 85. cikkének (2) bekezdését.

51 — Az akkori munkaszüneti napokról Portugáliában nincs igazolás.

52 — A határidők számítása tekintetében lásd a Código do Procedimento Administrativo 72. cikkét, a Código de Procedimento e de Processo Tributário 20. cikkét és a Código Civil (portugál polgári törvénykönyv) 279. cikkét.

40. Elsősorban azt szükséges felidézni, hogy a Bíróság joggyakorlatával összhangban⁵³ a közösségi jog nem zárja ki, hogy valamely tagállam egy irányelv megsértésével beszédett adó visszatérítése iránti kereset esetében maga határozza meg a benyújtásra vonatkozó határidőt, amely az adó megfizetésének napján kezdődik, még akkor sem, ha ebben az időpontban a szóban forgó tagállam még nem ültette át helyesen az irányelvet a belső jogrendjébe.⁵⁴ Mint ahogy azt az Edis-ügyben⁵⁵ ismertetett indítványban már jeleztem, ez a megoldás, amely a jogok bírói védelmének hatékonysága és a jogbiztonság elve között kíván egyensúlyt teremteni, nem teljesen kielégítő a felek számára, akik így kénytelenek a közösségi jogba ütköző adót megfizetni; pedig egységes szabály hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik, hogy — a számtalanszor hangsúlyozott feltételekkel összhangban — meghatározzák a visszatérítés iránti keresetekkel szembeni követelményeket.⁵⁶

41. A felek jogai, valamint azon általános érdek közötti egyensúly megteremtése során, amely megköveteli, hogy a közigazgatási határozatok állandóságát ne fenyegetse Damoklész kardjaként egy esetleges bíróság előtti felülvizsgálat, a portugál eljárási szabályozás által meghatározott, a bírósági felülvizsgálat megindítására vonatkozó határidő kiérdemli az ésszerű jelzőt. Ez a határidő megfelelő időt biztosít arra, hogy az adófizetési kötelezettség megismerését követően a felek eldönthessék, hogy megtámadják-e a határozatot, és hogy összegyűjthessék a keresethez szükséges ténybeli és jogi elemeket, illetve megfelelő védelmet építhessenek fel.⁵⁷ Más tagállamok ugyanerre vonatkozó szabályainak vizsgálatakor kiderül, hogy mindegyik hasonló hosszúságú határidőket alkalmaz⁵⁸, amelyek úgy működnek az adott

53 — Lásd a fent hivatkozott Fantask és társai ítéletet, az Edis-ítéletet, az Ansaldo-ítéletet és a Spac-ítéletet.

54 — Kizárólag a C-208/90. sz. Emmott-ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-4269. o.) ragaszkodott az ellenkező állásponhoz, bár a későbbi ítéletek (az előző lábjegyzetben hivatkozott ítéletek, valamint a C-338/91. sz. Steenhorst-Neerings-ügyben 1993. október 27-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-5475. o.] és a C-410/92. sz. Johnson-ügyben 1994. december 6-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-5483. o.]) ezt elhagyták, amit a tényállás sajátosságaival igazoltak.

55 — Lásd az Edis-ügyben ismertetett indítványom 81. pontját.

56 — A portugál jog minden esetben biztosít másodlagos jogorvoslatot, mint a megállapítás iránti kereset, amely megindításának határideje négy év, és amellyel a felek akkor élhetnek, ha ez bizonyul a legalkalmasabbnak a teljes és hatékony védelemre (lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário 145. cikkét). Ennek ellenére a Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa nem ezt a megoldást találta legalkalmasabbnak a Recheio igényének elbírálására (lásd az utaló végzés i) pontját).

57 — A Código de Procedimento e de Processo Tributário 108. cikkének (1) bekezdése a következőképp rendelkezik: „az aktus megtámadását az illetékes bíróhoz vagy bírósághoz intézett kérelem formájában kell kezdeményezni, amelyben meg kell határozni a megtámadott aktust, az azt kibocsátó szervet, és fel kell tenni a kérelmet megalapozó tényeket és jogalapokat”.

58 — A spanyol jogban ez a határidő főszabály szerint két hónap (a 29. sz., a Semmisítési-Közigazgatási Bíróság szabályzatáról szóló, 1998. július 13-i törvény 46. cikk (1) bekezdése), akárcsak a francia rendszerben (a közigazgatási határozatok megsemmisítésére irányuló keresetekről szóló, 65/29. sz., 1965. január 11-i dekretum 1. cikke). A belga jog hatvan-napos határidőt ír elő (a lois coordonnées sur le Conseil d'Etat 30. cikk (2) bekezdése); az olasz jog ugyanilyen határidőt alkalmaz a közigazgatási tárgyú keresetek benyújtására (az 1992. december 31-i, 546. sz. rendelet 21. cikkének (1) bekezdése — Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.). A német jogrendszerben a határidő egy hónap (a közigazgatási igazságszolgáltatásról szóló, 1960. január 21-i törvény, a Verwaltungsgerichtsordnung [VwGO] 74. cikke). Ezen határidők kezdőnapja a megtámadott aktus közlése vagy közzététele utáni nap; adott esetben az előző közigazgatási eljárás során hozott megtámadott határozat közlése vagy közzététele utáni nap.

jogrendszerben, hogy nem kétséges a bírói védelem megszerzésére való alkalmasságuk.

42. Vitathatatlan továbbá, hogy a belső jogon alapuló keresetek gyakorlására ugyanazok a határidők vonatkoznak, mint a közösségi jogon alapuló keresetek esetében, azaz az alapelvek szintjén ennek az ellenkezője nem védhető álláspont.

43. Az a körülmény, hogy a közigazgatásnak hosszabb határidők állnak rendelkezésére az adózással kapcsolatos hatósági jogosultságai gyakorlására,⁵⁹ nem jelenti azt, hogy a felek részére a bírósági felülvizsgálat iránti eljárás megindítására nyitva álló kilencvennapos

határidő nem felel meg a közösségi jog tényleges érvényesülését megkövetelő alapelveknek. Egyrészt a két határidő működését irányító alapelvek és célok teljes mértékben különböznek, és a felek részére nyitva álló határidő megítélése független attól, hogy a közigazgatásnak hosszabb idő áll rendelkezésére. Másrészt ezen a területen nem érvényesül az egyenlőség követelménye: nyilvánvaló, hogy a közhatalmi szervekre és az állampolgárokra nem vonatkozhatnak ugyanazok az előírások. Az adók beszedésének határideje, valamint az adókötelezettségek elévülése más kritériumoknak felel meg, mint amelyek az állampolgárok által indított bírósági eljárások határidejét határozzák meg. Írásbeli észrevételeiben a Recheio dicséretes erőfeszítéseket tesz az érvelés során, de összekever különböző jogi fogalmakat — például a jogvesztést az elévüléssel —, és így érvelése zavaros lesz, mikor hallgat arról, hogy a portugál közigazgatás kizárólag azokat a jogilag védett jogokra és érdekekre vonatkozó érvényes aktusokat vonhatja vissza, amelyek kedvezőtlenek a címzettre,⁶⁰ valamint arról, hogy az érvénytelen aktusokat adott megsemmisítési határidőn belül vissza kell vonni.⁶¹

59 — Az adók behajtásához való jog négy év alatt évül el, míg az adójogi tartozások nyolc év alatt; azaz a közigazgatásnak négy éve van arra, hogy az ezen a területen hozott határozatait hivatalból felülvizsgálja (a Lei Geral Tributária vonatkozó 45., 48. és 78. cikke).

60 — Lásd a Código de Procedimento e de Processo Tributário (2. cikk d) pontja) értelmében kiegészítő jogszabályként alkalmazott Código do Procedimento Administrativo 140. cikkét.

61 — Lásd a Código do Procedimento Administrativo 141. cikkét és a Lei Geral Tributária 78. cikkét, amelyekre a Recheio írásbeli észrevételeiben hivatkozik, és amelyek az érintett kérelmére előírják az adójogi határozatok felülvizsgálatát. Ezt a kérelmet a közigazgatási panasz határidejének megfelelő határidőn belül kell benyújtani, míg a közigazgatásnak négy év áll a rendelkezésére, ám ez utóbbi csak az ügyfél javára történő felülvizsgálatra vonatkozik. (Lima Guerreiro, A.: *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Libros, Lisszabon, 2001., 343. o.)

VI — Véggövetkeztetések

44. A fenti érvek értelmében indítványozom, hogy a Bíróság a következő módon válaszoljon a Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa kérdéseire:

„A közösségi jogba és különösen a közösségi jog tényleges érvényesülését megkövetelő alapelvbe ütköznek azon tagállami rendelkezések, melyek a közösségi joggal ellentétesen behajtott adók visszatérítésére vonatkozó keresetek esetében olyan határidőt írnak elő, amely a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását a gyakorlatban ellehetetleníti, vagy rendkívüli módon megnehezíti.

A nemzeti bíró hatáskörébe tartozik, hogy minden, a keresettel kapcsolatos ténybeli és jogi elem — akár eljárási, akár anyagi — vizsgálata útján megállapítsa, hogy a belső jog által előírt határidő ésszerű-e, és megfelel-e a fent említett alapelvnek.”

45. Másodlagosan, amennyiben a Bíróság az EK 234. cikkben foglaltak ellenére nélkülözhetetlennek tartja a közösségi jog alkalmazását az alapeljárás körülményeire, javasolom, hogy a Bíróság jelentse ki, hogy:

„A közösségi jog nem zárja ki olyan határidő kikötését, mint amilyen az alapeljárás tárgyát képezi, és amely a közösségi jogba ütköző adók visszatérítésére irányuló keresetekre vonatkozik, amennyiben az megfelel a belső jogon alapuló visszatérítések esetében alkalmazott követelményeknek.”