

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA
przedstawiona w dniu 11 grudnia 2003 r.¹

I — Wprowadzenie

1. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa (Portugalia) wnosi o odpowiedź na pytanie, czy wspólnotowy porządek prawny zezwala na ustalenie dziewięćdziesięciodniowego terminu na zaskarżenie decyzji nakładającej podatek przed sądem administracyjnym, a co za tym idzie na dochodzenia roszczenia o zwrot podatków zapłaconych sprzecznie z prawem wspólnotowym.

2. Wyżej opisana kwestia wypadkowa wpisuje się na długą listę pytań prejudycjalnych dotyczących zgodności z prawem wspólnotowym różnorodnych regulacji krajowych, w tym wypadku dotyczących terminu i trybu dochodzenia zwrotu podatków pobranych przez skarbowicę państwa z naruszeniem wspólnotowego porządku prawnego.

3. Odpowiadając na te pytania, Trybunał wydał liczne wyroki, tworząc ugruntowane

stanowisko doktrynalne, do którego, w braku stosownych przepisów prawa wspólnotowego, Państwa Członkowskie mają obowiązek dostosować obowiązujące procedury, celem ochrony praw przyznanych przez Unię Europejską. Niemniej jednak uprawnienie to zostało poddane dwóm ograniczeniom:

— Państwa Członkowskie nie są upoważnione, w odniesieniu do dochodzenia roszczeń opartych na prawie wspólnotowym, do ustalenia terminu innego, mniej korzystnego od tego, który został przewidziany dla roszczeń wynikających z naruszenia prawa wewnętrznego². Jest to tzw. zasada równoważności.

2 — Zobacz wyroki: z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 Rewe, Rec. str. 1989, pkt 1 sentencji; oraz w sprawie 45/76 Comet, Rec. str. 2043, sentencja; a także z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C-231/96 Edis, Rec. str. I-4951, pkt 2 sentencji oraz w sprawie C-260/96 Spac, Rec. str. I-4997, pkt 1 sentencji. Podobnie wyroki z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 68/79 Just, Rec. str. 501, pkt 3 sentencji; w sprawie 61/79 Denkavit Italiana, Rec. str. 1205, pkt 1 lit. a) sentencji; z dnia 10 lipca 1980 r. w sprawie 811/79 Ariete, Rec. str. 2545, sentencja i w sprawie 826/79 Mireco, Rec. str. 2559, sentencja; z dnia 10 lipca 1997 r. w sprawie C-261/95 Palmisani, Rec. str. I-4025, sentencja; z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. str. I-7141, pkt 1 sentencji oraz z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. str. I-579, pkt 1 sentencji. Z najnowszych zob. wyroki z dnia 10 września 2002 r. w sprawach połączonych C-216/99 i C-222/99 Prisco i Caser, Rec. str. I-6761, pkt 2 sentencji oraz z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 3 sentencji.

1 — Język oryginału: hiszpański.

— Podobnie nie mogą one ukształtować trybu postępowania w sposób, który czyniłby w praktyce nadmiernie uciążliwym lub niemożliwym dochodzenie takich roszczeń. Zasada ta jest znana jako zasada skuteczności prawa wspólnotowego³.

4. Wcześniejsze orzecznictwo dostarcza wskazówek pozwalających udzielić sądowi portugalskiemu odpowiedzi, o którą wnosi.

6. Dnia 4 marca 1998 r. organ rejestrowy nałożył na nią opłatę w wysokości 2 251 500 PTE, naliczoną zgodnie z Tabela de emolumentos de Registro Nacional de Pessoas Colectivas (tabela opłaty krajowego rejestru osób prawnych).

7. W dniu 11 lipca 2001 r. Recheio wniosła do Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa wniosek o ustalenie prawa do zwrotu bezpodstawnie naliczonej opłaty, który to wniosek z urzędu przekształcony został w skargę sądowo-administracyjną na decyzję o nałożeniu opłaty, jako właściwą drogę postępowania dla osiągnięcia zamierzonego celu.

II — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

5. Recheio — Cash & Carry SA (zwana dalej „Recheio”) podniosła swój kapitał zakładowy ze 100 milionów PTE do 1 miliarda PTE aktem notarialnym z dnia 5 listopada 1997 r., wpisanym do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (krajowy rejestr osób prawnych).

8. Wziąwszy pod uwagę, iż w wyżej wymienionej dacie upłynął już termin dla wniesienia tej skargi, sąd portugalski zawiesił postępowanie w sprawie i skierował do Trybunału następujące pytania:

„1) Czy prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie ustaleniu przez Państwo Członkowskie dla powództw o zasądzenie zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego 90-dniowego terminu zawitego, liczonego od upływu terminu do dobrowolnego ich uiszczenia, jeżeli w ten sposób wykonanie prawa do zwrotu świadczenia jest nadmiernie utrudnione?

³ — Zobacz wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. str. 3595, pkt 12 i sentencja; z dnia 8 lutego 1996 r. w sprawie C-212/94 FMC i in., Rec. str. I-389, pkt 64 i pkt 4 sentencji; ww. wyroki w sprawie Edis, pkt 34 i w sprawie Spac, pkt 18; wyrok z dnia 15 września 1998 r. w sprawach połączonych od 279/96 do 281/96 Ansaldo Energia Energia i in., Rec. str. I-5025, pkt 16; ww. w przypisie 2 wyroki w sprawie Aprile, pkt 18 oraz w sprawie Dilexport, pkt 25; wyrok z dnia 24 września 2002 r. w sprawie C-255/00 Grundig Italiana, Rec. str. I-8003, pkt 33 i ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Weber's Wine i in., pkt 103.

- 2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej, jaki minimalny termin powinien być uznany za zgodny ze wspomnianym zakazem nadmiernego utrudniania?
- 3) Lub jakie kryteria należy przyjąć dla ustalenia takiego terminu?"

III — Postępowanie przed Trybunałem

9. Recheio, Republika Portugalska i Komisja przedstawiły pisemne uwagi w terminie wyznaczonym w art. 20 Statutu WE Trybunału Sprawiedliwości.

10. Na rozprawie, która miała miejsce w dniu 13 listopada 2003 r., stawili się pełnomocnicy stron biorących udział w procedurze pisemnej, w celu ustnego przedstawienia ich stanowisk.

IV — Ramy prawa portugalskiego

11. W prawie portugalskim w odniesieniu do decyzji administracyjnych, których jednym z rodzajów są decyzje podatkowe, może

zostać stwierdzona nieważność lub mogą one podlegać unieważnieniu. Nieważność orzeka się w stosunku do decyzji pozbawionych któregośkolwiek z istotnych elementów decyzji administracyjnej, a także w stosunku do tych, dla których prawo wyraźnie przewiduje taką formę uchylecia. Pozostałe podlegają unieważnieniu⁴.

12. Jedne i drugie uchyla się w drodze administracyjnych środków zaskarżania, na wniosek osób, których jednostkowe prawa lub prawnie chroniony interes został naruszony⁵. Istnieją dwa środki zaskarżenia: wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy⁶ i odwołanie do organu wyższej instancji; wniesienie tego ostatniego może mieć charakter fakultatywny, jeżeli od decyzji przysługuje skarga do sądu administracyjnego, i obligatoryjny w odmiennym przypadku⁷. Termin jego złożenia wynosi piętnaście dni w przypadku wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, trzydzieści dni w przypadku odwołania fakultatywnego lub tyle, ile przewidują przepisy dla skargi do sądu administracyjnego, w przypadku odwołania obligatoryjnego⁸.

4 — Zobacz art. 133 i 135 Código do Procedimento Administrativo (kodeksu postępowania administracyjnego), przyjętego dekretem z mocą ustawy nr 442/91 z dnia 15 listopada 1991 r. Zgodnie z art. 133 ust. 2 nieważne są akty administracyjne: a) wydane z nadużyciem władzy; b) wydane przez niewłaściwe organy; c) których cel byłby niemożliwy, niezrozumiały lub stanowiłby czyn zabroniony; d) które godziłyby w istotę któregoś z praw podstawowych; e) wydane pod przymusem; f) wydane bez zachowania jakichkolwiek wymogów prawnych; g) wydane przez organy kolegialne na posiedzeniach nieformalnych albo z naruszeniem wymogów kworum albo większości prawnie wymaganej; h) które stoją w sprzeczności z orzeczeniem mającym powagę rzeczy osądzonej; albo i) wydane na podstawie innych, wcześniej unieważnionych lub uchylonych aktów administracyjnych.

5 — Zobacz art. 158 i 160 Código do Procedimento Administrativo.

6 — W prawie portugalskim środek zaskarżenia rozpatrywany przez organ, który wydał zaskarżoną decyzję, nosi nazwę „reclamação” [zob. art. 158 ust. 2 lit. a) Código do Procedimento Administrativo].

7 — Zobacz art. 158 ust. 2 lit. b) i art. 167 ust. 1 tego kodeksu.

8 — Zobacz art. 162 i 168 Código do Procedimento Administrativo.

13. W zakresie spraw podatkowych w braku wyraźnych odmiennych przepisów, odwołanie ma charakter fakultatywny i przysługuje również w terminie trzydziestu dni⁹. Przewiduje się także wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, który powinien zostać złożony w terminie dziewięćdziesięciu dni, jakkolwiek, w przypadkach gdy opiera się on na niedochowaniu istotnych wymogów postępowania albo na całkowitym lub częściowym braku podstawy opodatkowania, termin ten ulega przedłużeniu do roku¹⁰. Od decyzji wydanej na skutek wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy przysługuje odwołanie do organu wyższej instancji, a od decyzji tego ostatniego skarga do sądu administracyjnego¹¹.

14. Skarga w postępowaniu sądowo-administracyjnym w sprawach podatkowych ma za zadanie zapewnić we właściwym czasie pełną i skuteczną ochronę praw i prawnie chronionych interesów z tej dziedziny¹². Umożliwia ona podjęcie działań przeciwko decyzjom o poborze podatku¹³ w drodze środka

zaskarżenia zmierzającego do stwierdzenia nieważności lub unieważnienia zaskarżonego aktu¹⁴. Jest to także właściwa droga do dochodzenia roszczeń o stwierdzenie, których przedmiotem jest uznanie istnienia prawa lub interesu prawnego z zakresu spraw podatkowych¹⁵, gdy nie istnieje inna droga, bardziej odpowiednia dla zagwarantowania ich ochrony sądowej¹⁶.

15. Termin wniesienia skargi do sądu administracyjnego wynosi dziewięćdziesiąt dni, liczonych od dnia wygaśnięcia terminu przewidzianego dla dokonania dobrowolnego uiszczenia należności podatkowej, z wyjątkiem przypadku wcześniejszego wniesienia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, kiedy to termin ten ulega skróceniu do piętnastu dni. Skarga oparta na nieważności decyzji nakładającej podatek może zostać wniesiona w każdym terminie¹⁷.

16. Wniosek o stwierdzenie powinien zostać złożony w terminie 4 lat następujących po dacie, w której powstało prawo, o którego ochronę się wnosi, lub od daty, gdy zainteresowany dowiedział się o naruszeniu tegoż prawa¹⁸.

9 — Zobacz art. 66 ust. 1 i 2 oraz art. 67 ust. 1 Código de Procedimento e de Processo Tributário (kodeksu postępowania administracyjnego i sądowo-administracyjnego w sprawach podatkowych), przyjętego dekretem z mocą ustawy nr 433/99 z dnia 26 października 1999 r..

10 — Zobacz art. 68 ust. 1 i art. 70 ust. 1 i 2, w związku z art. 102 ust. 1 Código de Procedimento e de Processo Tributário.

11 — Artykuły 76 i 67 Código de Procedimento e de Processo Tributário, ten ostatni w związku z art. 167 ust. 1 Código do Procedimento Administrativo: odwołanie do organu wyższej instancji w sprawach podatkowych ma zawsze charakter fakultatywny, ponieważ dopuszczalne jest zaskarżenie tych decyzji w postępowaniu sądowo-administracyjnym.

12 — Zobacz art. 96 ust. 1 Código de Procedimento e de Processo Tributário oraz art. 9 i 95 ust. 1 Lei Geral Tributária (ordynacji podatkowej), przyjętej dekretem z mocą ustawy nr 398/98 z dnia 17 grudnia 1998 r. Przepisy te stanowią zastosowanie do postępowania podatkowego klauzuli ogólnej zawartej w art. 268 ust. 4 Konstytucji Republiki Portugalii, która to klauzula „gwarantuje obywatelom skargę sądowo-administracyjną przeciwko bezprawności jakiegokolwiek aktu administracyjnego, bez względu na jego formę, który narusza ich prawa lub prawnie chroniony interes”.

13 — Zobacz art. 97 ust. 1 lit. a) Código de Procedimento e de Processo Tributário i art. 95 ust. 2 lit. a) Lei Geral Tributária.

14 — Artykuł 101 lit. a) Lei Geral Tributária i art. 97 ust. 1 lit. a) Código de Procedimento e de Processo Tributário.

15 — Artykuł 101 lit. b) Lei Geral Tributária i art. 97 ust. 1 lit. b) Código de Procedimento e de Processo Tributário.

16 — Zobacz art. 145 ust. 3 Código de Procedimento e de Processo Tributário.

17 — Zobacz art. 102 ust. 1 lit. a) oraz ust. 2 i 3 Código de Procedimento e de Processo Tributário.

18 — Zobacz art. 145 ust. 2 Código de Procedimento e de Processo Tributário.

V — Analiza pytania prejudycjalnego

A — Wytyczenie granic przedmiotu sporu

17. Bezdiskusyjny jest zarówno fakt, że opłata nałożona na Recheio przez Registro Nacional de Pessoas Colectivas pozostaje w sprzeczności z prawem wspólnotowym, jak też że spółce tej przysługuje w prawie wewnętrznym prawo dochodzenia odpowiednich roszczeń¹⁹.

18. Wątpliwość, którą podniósł Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa ogranicza się jedynie do odpowiedzi na pytanie, czy prawo wspólnotowe zezwala na

ustalenie dziewięćdziesięciodniowego terminu do wniesienia do sądu żądania zwrotu kwot nienależnie uiszczonych tytułem podatku, który, tak jak to ma miejsce w przypadku opłaty pobranej od Recheio, pozostają w sprzeczności z prawem wspólnotowym.

19. Sąd portugalski przyjmuje, że przedmiotowy termin pozostaje w zgodzie z zasadą równoważności. Takie stanowisko przedstawia we wniosku o wydanie orzeczenia prejudycjalnego, wskazując, iż „skarga do sądu administracyjnego przysługuje w odniesieniu do wszystkich decyzji o nałożeniu obowiązku podatkowego, bez względu na to, czy wydane zostały one na podstawie ustawodawstwa wspólnotowego czy ustawodawstwa krajowego”²⁰, w związku z czym pytania, które stawia, odnoszą się wyłącznie do zasady skuteczności, na którą wskazuje w ostatniej części pierwszego pytania, mającej na celu ustalenie, czy wprowadzenie dziewięćdziesięciodniowego terminu zawitego „utrudnia w nadmiernym stopniu skorzystanie z prawa do zwrotu”.

19 — Zobacz wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-134/99 IGI, Rec. str. I-7717, którego sentencja brzmi następująco:

„1) Dyrektywę Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienioną dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., należy interpretować w ten sposób, iż opłaty tego rodzaju, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, pobierane za wpis do krajowego rejestru osób prawnych podwyższenia kapitału zakładowego w spółce kapitałowej, stanowią podatek w rozumieniu tej dyrektywy.

2) Opłaty pobierane za wpis do krajowego rejestru osób prawnych podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej są co do zasady zakazane przez art. 10 lit. c) dyrektywy 69/335, zmienionej dyrektywą 85/303, ponieważ stanowią należność podatkową w rozumieniu tej dyrektywy.

3) Nie mają charakteru wynagrodzenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. e) dyrektywy 69/335, zmienionej dyrektywą 85/303, opłaty tego rodzaju, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, pobierane za wpis do krajowego rejestru osób prawnych podniesienia kapitału zakładowego spółki kapitałowej, jeżeli wysokość tych opłat wzrasta wprost proporcjonalnie do wysokości obejmowanego kapitału i bez ograniczeń.

4) Artykuł 10 dyrektywy 69/335, zmienionej dyrektywą 85/303, przyznaje prawa, na które jednostki mogą powoływać się przed krajowymi organami jurysdykcyjnymi”.

20. W ten sposób zbędny się staje godny podziwu wysiłek podjęty przez Recheio w pisemnych uwagach, mający na celu wykazanie, iż termin ustalony w portugalskim prawie procesowym nie uwzględnia zasady równoważności. Jeżeli sąd krajowy, dokonawszy wykładni prawa wewnętrznego, stwierdził, iż rzeczony termin znajduje zastosowanie do każdego rodzaju

20 — Zobacz lit. p). Rząd portugalski zajmuje podobne stanowisko w pkt 26 swoich uwag pisemnych.

środków zaskarżenia, Trybunał nie ma w tej kwestii nic do powiedzenia²¹.

ust. 1 Código de Procedimento e de Processo Tributário²². Podobnie do kompetencji sądów portugalskich należy rozstrzygnięcie w przedmiocie charakteru wadliwości, jaką obarczona jest decyzja podatkowa będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, a w konsekwencji, czy do wniesienia skargi konieczne jest zachowanie dziewięćdziesięciodniowego terminu, czy też może ona zostać wniesiona w każdym innym momencie.

21. Analiza zgodności przedmiotowego terminu z prawem wspólnotowym powinna zostać przeprowadzona jedynie w zakresie zgodności z zasadą skuteczności, a ponadto należy poniechać wszelkich rozważań na temat istnienia innego subsydiarnego środka — roszczenia o stwierdzenie, dostępnego w czteroletnim terminie zawitym, a także od rozważań nad kwestią, czy gdy skarga opiera się na nieważności z mocy samego prawa, jej wniesienie podlega ograniczeniu w czasie. Do sądów krajowych należy rozstrzygnięcie kwestii, czy należy przyjąć taką drogę w przypadku, gdyby Trybunał Sprawiedliwości orzekł, iż prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie przepisowi art. 102

22. W skrócie Trybunał ma odpowiedzieć na konkretne pytanie, postawione przez sąd portugalski, niezależnie od zagadnienia, czy roszczenie przysługujące Recheio mogłoby być dochodzone w innym postępowaniu przewidującym dłuższe terminy.

B — Analiza terminu dziewięćdziesięciodniowego z punktu widzenia zasady skuteczności

21 — Rozważania Recheio na temat skargi konstytucyjnej (pkt 92 i nast. uwag pisemnych) są niepotrzebne, dlatego że, nawet gdyby przyjąć, iż ewentualne orzeczenie niezgodności z konstytucją przepisów ustanawiających opłatę tego rodzaju, jak stanowiąca przedmiot postępowania przed sądem krajowym, ponieważ może ono rodzić skutki *ex tunc*, może pociągać za sobą nieważność decyzji wydanych na podstawie tego przepisu, z zastrzeżeniem ograniczeń wprowadzonych przez sam Trybunał Konstytucyjny co do retroaktywnych skutków jego wyroków (zob. art. 282 konstytucji portugalskiej), okoliczność ta pozostaje bez związku z możliwością odwołania się od decyzji podatkowej bez ograniczeń w czasie. Orzeczenie o niezgodności z konstytucją ustawy powoduje nieważność decyzji wydanych na jej podstawie, w związku z czym, jeżeli Trybunał Konstytucyjny nie ograniczy zakresu działania wyroku, zainteresowani mogą zaskarżyć decyzję bez ograniczeń w czasie, zgodnie z art. 102 ust. 3 Código de Procedimento e de Processo Tributário, jednakże podobnie dzieje się z ustawami naruszającymi prawo wspólnotowe, jeżeli naruszenie to stanowi przesłankę nieważności. Innymi słowy, poddanie dziewięćdziesięciodniowemu terminowi lub brak istnienia terminu zawitego dla zaskarżenia decyzji administracyjnej nie zależy od porządku prawnego, w którym doszło do naruszenia przepisu prawnego, tylko od charakteru wadliwości, którą dotknięta jest decyzja administracyjna.

1. Jest to zadanie własne sądów krajowych

23. Trybunał wielokrotnie wypowiadał się wprost na temat zgodności z zasadą skutecz-

22 — W każdym razie orzecznictwo portugalskie uznaje, iż właściwym środkiem do dochodzenia roszczeń tego rodzaju jak roszczenie dochodzone przez Recheio, jest skarga o stwierdzenie nieważności, o czym świadczy okoliczność, iż w momencie wniesienia przez tę spółkę wniosku o stwierdzenie prawa, sąd krajowy przekształcił go z urzędu w skargę o stwierdzenie nieważności.

ności konkretnych terminów przedawnienia lub zawitych, przewidzianych w systemach prawnych Państw Członkowskich do dochodzenia roszczeń o zwrot kwot pieniężnych uiszczonych na rzecz skarbu państwa z naruszeniem prawa wspólnotowego. Wywody Trybunału miały charakter dość abstrakcyjny. Tytułem przykładu, w wyrokach w sprawach Rewe i Comet Trybunał ograniczył się do wskazania, że wyznaczanie terminów do zaskarżania, stanowiące niewątpliwie wyraz zasady pewności prawa, może stanowić naruszenie prawa wspólnotowego, jeżeli w praktyce uczyni niemożliwym dochodzenie praw, co nie ma miejsca w przypadku wyznaczenia „racjonalnych terminów o charakterze zawitym”²³. Przy rozpoznawaniu spraw, w których badał poszczególne terminy, Trybunał stosował zasadę równoważności jako kryterium oceny: w trzech ww. wyrokach w sprawach Edis, Spac oraz Prisco i CASER, przyznaje się, iż wspólnotowy porządek prawny nie stoi na przeszkodzie trzyletniemu terminowi zawitemu, pod warunkiem iż znajduje on jednakowe zastosowanie do wszystkich roszczeń o zwrot, bez względu na to, czy opierają się na prawie wewnętrznym, czy też wspólnotowym²⁴. Również rozpatrując zamianę określonego terminu zawitego na krótszy, Trybunał ograniczył się jedynie do powołania się na wyżej wspomnianą zasadę: w wyroku w sprawie Aprile precyzuje on, iż prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie przepisom prawa krajowego zmierzającym do zastąpienia zwykłego dziesięcioletniego terminu przedawnienia, pięcioletnim, a następnie trzyletnim, terminem zawitym²⁵.

24. Wprawdzie w motywach wyroków w sprawach Edis i Spac przyznaje się, że „krajowy trzyletni termin zawity, liczony od daty dokonania zaskarżonej płatności wydaje się racjonalny” i że prawo wspólnotowe nie zakazuje Państwu Członkowskiemu ustanowienia takiego terminu²⁶, jednakże, poza tym, że chodzi tu o obiter dicta niemające odbicia w sentencji, jest to stwierdzenie tautologiczne, pozbawione jakiegokolwiek uzasadnienia, niewyjaśniające podstaw, na jakich przyjęto zgodność terminu z zasadą skuteczności. Trybunał uznaje, iż prawo wspólnotowe akceptuje terminy racjonalne, a takim jest trzyletni termin, na czym poprzestaje, bez dodatkowych wyjaśnień.

25. Podobne podejście przyjął Trybunał, kiedy wypowiadał się bezpośrednio na temat zgodności ze wspomnianą zasadą terminów wyznaczonych przez ustawodawstwo Państw Członkowskich do dochodzenia roszczeń opartych na prawie wspólnotowym. W wyroku w sprawie Bessin i Salson²⁷ orzekł, że prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie przepisom prawa Państwa Członkowskiego przewidującym trzyletni imperatywny termin przedawnienia do wniesienia jakiegokolwiek żądania zwrotu nienależnie uiszczanego podatku²⁸. Decyzja ta opiera się na założeniu, iż dopuszczalne są

23 — Zobacz pkt 5 in fine wyroku w sprawie Rewe i pkt 16-18 wyroku w sprawie Comet. Podobnie wyrok w sprawie Denkavit Italiana, pkt 23.

24 — Zobacz sentencje wyroków w sprawie Edis (pkt 2), w sprawie Spac (pkt 1) oraz w sprawie Prisco i CASER (pkt 1).

25 — Zobacz pkt 1 sentencji wyroku.

26 — Zobacz pkt 35 in fine i pkt 44 wyroku w sprawie Edis, podobnie pkt 19 in fine i pkt 27 wyroku w sprawie Spac.

27 — Wyrok z dnia 9 listopada 1989 r. w sprawie 386/87, Rec. str. 3551.

28 — Punkt 2 sentencji ww. (przypis 27) wyroku w sprawie Bessin i Salson.

tryby postępowania, które w praktyce nie uniemożliwiają wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny, stąd trzyletni termin zawity „stanowi pewną decyzję legislacyjną, która nie narusza tego wymogu”²⁹.

26. Podobnie w wyroku w sprawie Haahr Petroleum³⁰ Trybunał ponownie stwierdza, iż prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie pięcioletniemu terminowi przedawnienia, gdyż jest to termin, który „można uznać za racjonalny”³¹.

27. W jednym tylko przypadku Trybunał usiłował bardziej szczegółowo uzasadnić decyzję: w wyroku wydanym w sprawie Grundig Italiana, w której to w dniu 14 marca 2002 r. przedstawiłem opinię, wnioskuje on, iż narusza prawo wspólnotowe wyznaczenie dziewięćdziesięciodniowego okresu przejściowego dla zamiany dziesięcioletniego lub pięcioletniego terminu zawitego na nowy trzyletni termin, dodając, że celem realizacji zasady skuteczności okres ten musi dawać podatnikom rzeczywistą możliwość wystąpienia z roszczeniem o zwrot podatku, jeżeli w wyniku wprowadzenia nowej regulacji ich roszczenie okazałoby się przedawnione, w sposób umożliwiający przygotowanie argumentacji bez pośpiechu i bez uczucia presji wywołanej koniecznością podejmowania

działań nagłych, pozostających w dysproporcji w stosunku do przysługującego im wcześniej czasu³². Następnie dodaje, iż dziewięćdziesięciodniowy okres jest niewystarczający, dlatego że jeżeli weźmie się pod rozwagę początkowy pięcioletni termin, podatnicy, których prawa powstały w przybliżeniu przed trzema laty, zmuszeni będą do podjęcia działań w terminie trzech miesięcy, podczas gdy do tej pory liczyli się z przysługującym im co najmniej dwuletnim okresem³³, i kończy, uznając, iż racjonalny jest okres przejściowy wynoszący co najmniej sześć miesięcy³⁴.

28. Stanowisko Trybunału Sprawiedliwości można wyjaśnić w prosty sposób: jeżeli terminy dochodzenia roszczeń liczone są w latach, to w oczywisty sposób umożliwiają skuteczne wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny, co nie wymaga szerszego uzasadnienia. Odmienne jest w przypadku krótszych terminów, liczonych w miesiącach lub dniach, kiedy to osąd ich przydatności jest mniej oczywisty i jako taki wymaga uzasadnienia.

29. Jednakże, jak to zaznaczyłem w opinii w sprawie Grundig Italiana, osąd ten nie należy do Trybunału Sprawiedliwości, zatem poza wypadkami oczywistymi³⁵ podjąć się

29 — Punkty 16 i 17 wyroku wymienionego w poprzednim przypisie.

30 — Wyrok z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-90/94, Rec. str. I-4085.

31 — Punkt 49 ww. (przypis 30) wyroku w sprawie Kaahr Petroleum.

32 — Punkt 38 ww. (przypis 3) wyroku w sprawie Grundig Italiana.

33 — Punkt 39 wyroku w sprawie Grundig Italiana.

34 — Punkt 40 tego samego wyroku.

35 — Jak terminy liczone w latach.

go musi sąd krajowy³⁶. Dla rozstrzygnięcia, czy konkretny termin jest zgodny z zasadą skuteczności, należy wziąć pod uwagę „ogół warunków prawnych i faktycznych, formalnych i materialnych, wymaganych przez krajowy porządek prawny dla dochodzenia roszczeń o zwrot. Tylko poprzez całościowe ujęcie problemu, jakiego mogą dokonać sądy krajowe, można udzielić odpowiedzi ostatecznej”³⁷.

30. Trybunał dokonał takiej interpretacji przy okazji rozpatrywania różnych spraw, gdyż, w myśl wyroku w sprawie *Dilexport*, do sądziego krajowego należy rozstrzygnięcie, czy w praktyce stosowany tryb postępowania czyni niemożliwym lub nadmiernie uciążliwym korzystanie z praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny³⁸, co obejmuje także termin do złożenia pozwu, czyli pierwszej czynności postępowania.

31. Możliwe, że w sprawie *Grundig Italiana* zbiegły się na tyle istotne kwestie, iż sam Trybunał podjął się oceny, z uwagi na to, iż chodziło o przejście od pięcioletniego terminu zawitego do trzyletniego, w związku z czym podatnicy, których prawa powstały około trzech lat wcześniej w praktyce zostali zmuszeni do podjęcia działań w ciągu trzech

miesięcy, podczas gdy do tej pory żywili przekonanie, iż dysponują w przybliżeniu okresem dwóch lat³⁹. Jednakże rozwiązanie przyjęte w przedmiotowej sprawie nie wydaje się mieć wpływu na wszystkie krajowe systemy prawne, poza systemem włoskim, jako że wzięto jedynie pod uwagę uwarunkowania tego systemu procesowego, tak że orzeczenie prejudycjalne pozbawione zostało charakteru generalnego i obiektywnego, co jest niezbędne dla realizacji jego podstawowej funkcji, to jest zagwarantowania jednolitej interpretacji prawa wspólnotowego, i przekształciło się w interpretację *uti singulis*, odnoszącą się do konkretnego systemu prawnego.

32. Pewne jest w każdym razie, jak przyznaje to sam Trybunał przy wielu okazjach, że tryb zaskarżania decyzji o nałożeniu podatku bez podstawy prawnej i dochodzenia roszczeń o zwrot podatków nienależnie uiszczonych kształtuje się odmiennie w różnych Państwach Członkowskich. W rezultacie trudno jest dokonać abstrakcyjnej oceny, czy dziewięćdziesięciodniowy okres przejściowy, jak we wspomnianej sprawie *Grundig Italiana*, pozostaje w zgodzie z zasadą skuteczności, jako że do dokonania oceny, poza długością terminu, należy także wziąć pod uwagę liczne inne kwestie, takie jak na przykład: czy dopuszcza się podejmowanie czynności przez stronę, czy wszelkie działania dokonywane są za pośrednictwem adwokata, czy istnieje możliwość osobistego występowania w sprawie, czy też strona musi ustanowić pełnomocnika, a jeżeli tak, to czy musi tego dokonać przed urzędnikiem sądowym, czy, w przypadku osób prawnych, wymagane jest

36 — Punkt 27 ww. opinii.

37 — Punkt 27 *in fine* mojej opinii w sprawie *Grundig Italiana*.

38 — Zobacz pkt 32 *in fine* ww. (przypis 2) wyroku w sprawie *Dilexport*.

39 — Punkt 39 wyroku w sprawie *Grundig Italiana*.

podjęcie szczególnej uchwały dla wniesienia pozwu, z uwzględnieniem w takim przypadku okresów czasu, terminów i formy przewidzianej dla jej skuteczności; czy wymagane jest uprzednie odwołanie się do organu administracyjnego; czy takie odwołanie się ma skutek zawieszający; czy wymagane jest uprzednie zawiadomienie organów administracyjnych o zamiarze sądowego zaskarżenia. Można by poszerzać listę uwarunkowań, badając koszt i stopień skomplikowania zaskarżenia w każdym państwie.

34. Ze względu na te okoliczności, co podkreślałem już w opinii w sprawie *Grundig Italiana*, niedookreślony termin prawniczy „racjonalny termin”, który orzecznictwo wspólnotowe stosuje jako kryterium oceny zasady skuteczności, winien zostać uściślony przez sądy krajowe, poza skrajnymi przypadkami, gdy jest on w oczywisty sposób wystarczający lub bezspornie zbyt krótki, w związku z czym dokonanie oceny nie wymaga sięgnięcia do uwarunkowań danego systemu prawnego i nie ma zatem przeszkód, by dokonał tego Trybunał.

33. W obliczu takiej różnorodności i innych cech charakterystycznych, łatwych do wyobrażenia dla osób zajmujących się europejskim prawem porównawczym, wspólnotowy porządek prawny musi stawić czoła problemowi konieczności zabezpieczenia praw, jakie przyznaje osobom występującym przed sądami⁴⁰, wymagając, aby krajowe regulacje procesowe służące ich ochronie nie były mniej korzystne od środków odwoławczych o charakterze krajowym oraz aby w praktyce skorzystanie z nich nie było niemożliwe lub nadmiernie uciążliwe⁴¹.

35. Nie wydaje się zatem stosowne, że Trybunał w wyroku w sprawie *Grundig Italiana*, uznawszy określony termin za niewystarczający, wyznaczył minimalny termin uznany za wystarczający dla zagwarantowania skutecznego dochodzenia roszczeń opartych na prawie wspólnotowym, uzurpując sobie funkcję ustawodawcy, nie wiedzieć, czy wspólnotowego, czy włoskiego. Ponadto przedmiotowe orzeczenie pozbawione jest uzasadnienia, tak co do motywów wyboru sześciomiesięcznego terminu, jak i odnośnie do uznania go za odpowiedni. Trybunał poprzestaje na stwierdzeniu, iż termin taki pozwala „podatnikom działającym z należytą starannością zapoznać się z nowymi uwarunkowaniami prawnymi oraz przygotować i rozpocząć postępowanie, w warunkach, które nie niweczą możliwości osiągnięcia celu”⁴². Dlaczego jednak trzymiesięczny termin nie jest odpowiedni, a jest nim termin sześciomiesięczny? Wyrok w sprawie *Grundig Italiana*.

40 — Dla przypomnienia, zgodnie z orzecznictwem Trybunału prawo do uzyskania zwrotu kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego jest konsekwencją i częścią składową praw przyznanych jednostkom przez regulacje wspólnotowe, w sposób, w jaki są one interpretowane przez Trybunał, w związku z czym Państwa Członkowskie są zobowiązane do zwrotu kwot podatków pobranych z naruszeniem tego prawa (zob. między innymi wyrok z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95 *Fantask i in.*, Rec. str. I-6783, pkt 38 i ww. wyrok w sprawie *Dilexport*, pkt 23; zob. również wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych od C-10/97 do C-22/97 *IN.CO. GE'90 i in.*, Rec. str. I-6307, pkt 24).

41 — Zobacz wyroki wymienione w przypisach 2 i 3.

42 — Punkt 40 ww. (przypis 3) wyroku w sprawie *Grundig Italiana*.

dig Italiana jawi się jako owoc dowolności i mylnego rozumienia mechanizmu prejudycjalnego. Zgodnie z art. 234 WE do kompetencji Trybunału należy ostateczna interpretacja prawa wspólnotowego, dostarczająca sędziom krajowym precyzyjnych wskazówek do jego stosowania, jednakże w żaden sposób nie upoważnia go do dokonywania tej ostatniej czynności sądowniczej, gdyż stanowiłoby to naruszenie podstaw tego mechanizmu współpracy pomiędzy organami sądowymi, która wymaga ścisłego przestrzegania granic kompetencji każdego z nich⁴³. W rzeczywistości, wydając orzeczenia o takim charakterze Trybunał postępuje tak jak w przypadku skargi bezpośredniej, przyznając sobie, poza postanowieniami Traktatu, uprawnienie do wyrokowania w pełnym zakresie, przez co wkracza tym samym znacznie w niezależne kompetencje sędziego krajowego do rozstrzygnięcia głównego sporu⁴⁴. Przepis art. 234 WE zasada się na różnicy pomiędzy interpretacją a stosowaniem przepisów, umożliwiając pogodzenie prawnie uznanego władztwa sędziego krajowego z koniecznością ujednolicenia prawa wspólnotowego, jak to przed wielu już laty

stwierdził Robert Lecourt⁴⁵. Realizacja tego zadania wymaga ścisłego przestrzegania podziału kompetencji⁴⁶. Prawdą jest, że wyznaczenie granicy pomiędzy interpretacją i stosowaniem przepisów prawa jest bardzo subtelne, a także, że trudne jest interpretowanie przepisu bez jednoczesnego jego zastosowania lub zastosowanie go bez dokonywania interpretacji, jednakże Trybunał powinien unikać zajmowania pozycji sędziego, koncentrując się, w ramach granic wytyczonych przez pytanie prejudycjalne, na udzieleniu konkretnej odpowiedzi⁴⁷. Ami Barav⁴⁸ stwierdził, że pomimo solennych zapewnień ze strony Trybunału o respektowaniu przezeń kompetencji sędziego krajowego rzeczywistość przedstawia się zupełnie inaczej⁴⁹.

36. Z wyżej wymienionych względów sugeruję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie Tribunal Tributário de Primeira Instância de

43 — Wyrok z dnia 22 listopada 1978 r. w sprawie 93/78 Mattheus, Rec. str. 2203, pkt 5. Rzecznik generalny Mayras stwierdził w opinii, że Trybunał może opierać swoje kompetencje prejudycjalne jedynie na brzmieniu art. 177 Traktatu WE, który mu te kompetencje nadaje (Rec. str. 2212).

44 — W wyroku z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-224/01 Köbler, dotychczas nieopublikowanym w Zbiorze, Trybunał powtórzył podobny błąd. W kwestii odpowiedzialności Państw Członkowskich za szkody wyrządzone jednostkom w związku z naruszeniem prawa wspólnotowego przez sądy krajowe przedstawił wyliczenie przesłanek i warunków, które muszą zostać spełnione, by w grę mogła wchodzić taka odpowiedzialność (pkt 59), ale po tym, jak stwierdził, że rozstrzygnięcie w tej sprawie należy do sędziów krajowych (pkt 100), wkroczył na obszar prawnie zakazany, podejmując się czynności nienależącej do niego (pkt 101 i nast.). Rozpatrując odwołanie, Trybunał popełnił podobny błąd w wyroku z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-383/99 Procter & Gamble przeciwko OHIM, Rec. str. I-6251, znanej także jako „Baby-dry”, gdzie podobnie przekroczył zakres właściwości, na co po raz pierwszy miałem okazję zwrócić uwagę w opinii przedstawionej w dniu 31 stycznia 2002 r. w sprawie C-363/99 KPN (zob. w szczególności pkt 68), w której jeszcze nie zapadł wyrok.

45 — R. Lecourt, „Le juge devant le Marché Commun”, Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Genewa 1970, str. 50.

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

47 — J. De Richemont, „L'integration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne”, Librairie du Journal des notaires et des avocats, Paryż 1975, str. 41 i nast.

48 — A. Barav, „Le renvoi préjudiciel communautaire”, [w:] *Justice. Revue générale de droit processuel*, nr 6, str. 14.

49 — Ostatnio A. Barav w „Transmutations Préjudicielles”, w pracy zbiorowej pt. „Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias”, BWV Berliner Wissenschaftsverlag, Berlin 2003, str. 622, powtarza, że „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”.

Lisboa w sposób, w jaki wypowiedziała się Komisja w uwagach pisemnych, orzekając, że:

- prawo wspólnotowe, a w szczególności zasada wymagająca jego skuteczności, stoją na przeszkodzie przepisom prawa Państwa Członkowskiego, które dla dochodzenia roszczeń o zwrot podatków pobranych wbrew jego przepisom ustalają termin, który w praktyce czyni nadmiernie utrudnionym korzystanie z prawa do zwrotu; i
- do kompetencji sądziego krajowego należy określenie, przy uwzględnieniu wszystkich elementów faktycznych i prawnych, formalnych i materialnych, warunkujących dochodzenie roszczenia, czy termin wyznaczony przez wewnętrzny porządek prawny jest racjonalny i czy gwarantuje realizację wspomnianej zasady.

2. Tytułem wniosków dodatkowych

37. Jeżeli Trybunał Sprawiedliwości uzna za konieczne orzec w kwestii roszczenia stanowiącego przedmiot postępowania przed sądem krajowym, badając stosowność konkretnego i określonego terminu, jakim jest dziewięćdziesięciodniowy termin przepisany art. 120 ust. 1 Código de Procedimento e de Processo Tributário, to można uznać, jak się wydaje, w świetle okoliczności faktycznych sporu i w świetle siły rzeczy, fragmentarycznej znajomości portugalskiego porządku prawnego, na podstawie informacji dostar-

czonych w pytaniu prejudycjalnym, że przedmiotowy termin wydaje się być racjonalnym terminem umożliwiającym Recheio dochodzenie swych praw przy pełnym zagwarantowaniu skuteczności.

38. Litera a) tego przepisu wskazuje jako dies a quo obliczania terminu dzień następujący po upływie okresu dla dokonania dobrowolnej zapłaty należności podatkowej, który co do zasady trwa trzydzieści dni, poczynając od dnia doręczenia decyzji podatkowej⁵⁰. W sprawie przed sądem krajowym zaskarżona decyzja podatkowa wydana została w dniu 4 marca 1998 r., stąd termin do dokonania dobrowolnej zapłaty upływał około⁵¹ 15 kwietnia, więc rzeczona spółka na sformułowanie skargi do sądu administracyjnego dysponowała czasem do około 19 sierpnia⁵².

39. Termin zawity, którym w rzeczywistości trwa prawie pięć i pół miesiąca (od dnia doręczenia zaskarżanej decyzji podatkowej do dnia, w którym upływał termin do wniesienia skargi), nie utrudnia ani nie niweczy możliwości skutecznego dochodzenia praw będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

50 — Zobacz art. 85 ust. 2 Código de Procedimento e de Processo Tributário.

51 — Brak jest informacji o dniach wolnych od pracy w Portugalii w tym okresie.

52 — W zakresie obliczania terminów zob. art. 72 Código do Procedimento Administrativo, art. 20 Código de Procedimento e de Processo Tributário i art. 279 portugalskiego Código Civil (kodeksu cywilnego).

40. Należy, po pierwsze, przypomnieć, że zgodnie z orzecnictwem Trybunału⁵³ prawo wspólnotowe nie przeciwstawia się temu, by w stosunku do wniosków o zwrot podatków pobranych z naruszeniem dyrektywy, Państwo Członkowskie powołało się na krajowy termin przedawnienia, który rozpoczyna swój bieg od dnia zapłaty podatku, choćby jeszcze w tym czasie wewnętrzny porządek prawny nie transponował należycie danej dyrektywy⁵⁴. Rozwiązanie to, które dąży do równowagi pomiędzy skutecznością prawa do ochrony sądowej a zasadą pewności prawa, nie wydaje się być, na co już wskazywałem w opinii w sprawie Edis⁵⁵, wystarczająco satysfakcjonujące dla podatników, którzy zobowiązani są do zapłaty podatku sprzecznego z przepisami prawa wspólnotowego, podczas gdy w braku jednolitej regulacji w tym zakresie do Państw Członkowskich, przy zachowaniu warunków wielokrotnie wspomnianych, należy określić przesłanki dochodzenia roszczeń o zwrot⁵⁶.

41. W poszukiwaniu wspomnianej równowagi pomiędzy prawami podatników i interesem ogólnym, który wymaga, by nad decyzjami administracyjnymi nie wisił po wsze czasy miecz Damoklesa w postaci ewentualności ich zaskarżenia, ustanowienie okresu dla wszczęcia postępowania sądowo-administracyjnego tego rodzaju, jak okres przewidziany w portugalskim prawie procesowym, zasługuje na miano racjonalnego. Jest to wystarczający termin, licząc od momentu zapoznania się z decyzją podatkową, na podjęcie decyzji o jej zaskarżeniu, zgromadzenie wszystkich niezbędnych danych co do okoliczności faktycznych i prawnych i przygotowanie odpowiednich argumentów w sprawie⁵⁷. Analizując regulacje innych Państw Członkowskich dotyczące przedmiotowej kwestii stwierdziłem, że wszystkie przewidują podobne okresy⁵⁸,

53 — Zobacz sentencje ww. wyroków w sprawach Fantask i in., Edis, Ansaldo i Spac.

54 — Jedyne w wyroku z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-208/90 Emmott, Rec. str. I-4269 przyjęto odmienną tezę, jakkolwiek w następnych wyrokach (wymienionych w poprzednim przepisie, jak również w wyrokach z dnia 27 października 1993 r. w sprawie C-338/91 Steenhorst-Neerings, Rec. str. I-5475 oraz z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie C-410/92 Johnson, Rec. str. I-5483 odstąpiono od niej, uzasadniając to szczególnymi okolicznościami faktycznymi.

55 — Zobacz pkt 81 mojej opinii w sprawie Edis.

56 — W każdym razie portugalskie prawo procesowe przewiduje dodatkowy środek zaskarżenia w postaci roszczenia o stwierdzenie prawa, poddanego czteroletniemu terminowi zawilemu, który może zostać wykorzystany, w przypadku gdy okaże się, że jest to najbardziej odpowiedni środek dla zapewnienia pełnej i skutecznej ochrony (zob. art. 145 Código de Procedimento e de Processo Tributário). Jednakże Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa nie uznał tej drogi procesowej za właściwą dla dochodzenia roszczenia Recheio [zob. lit. i) pytania prejudycjalnego].

57 — Artykuł 108 ust. 1 Código de Procedimento e de Processo Tributário stanowi, iż „skargę należy wnieść w postaci pisma procesowego skierowanego do właściwego sędziego lub sądu, w którym należy wskazać zaskarżaną decyzję, organ, który ją wydał, a także przytoczyć okoliczności faktyczne i podstawy prawne uzasadniające skargę”.

58 — W prawie hiszpańskim co do zasady termin wynosi dwa miesiące (art. 46 ust. 1 ustawy nr 29/1998 z dnia 13 lipca 1998 r. o organizacji sądownictwa administracyjnego), podobnie jak w systemie francuskim (art. 1 dekretu nr 65/29 z dnia 11 stycznia 1965 r. w sprawie terminów wnoszenia skarg w sprawach sądowo-administracyjnych). Prawo belgijskie ustanawia sześćdziesięciodniowy termin na wniesienie środka zaskarżenia w sprawie podatkowej (art. 30 ust. 2 ujednoliconych ustaw o Conseil d'Etat), podobnie jak prawo włoskie (art. 21 ust. 1 dekretu legislacyjnego nr 546 z dnia 31 grudnia 1992 r. w sprawie „Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”). W niemieckim porządku prawnym termin wynosi miesiąc (art. 74 „Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO)” z dnia 21 stycznia 1960 r. — ustawy o sądownictwie administracyjnym). Dies a quo obliczania powyższych terminów jest dzień następujący po dniu ogłoszenia lub doręczenia zaskarżonego aktu albo decyzji oddalającej wcześniejszy środek zaskarżenia.

które funkcjonują w odnośnych systemach prawnych, nie budząc wątpliwości w zakresie swojej zdolności do zapewnienia ochrony prawnej.

42. Ponadto nie podlega dyskusji fakt, że roszczenia oparte na prawie wewnętrznym zasługują na to, aby podlegać temu samemu reżimowi czasowemu na ich dochodzenia, co roszczenia oparte na wspólnotowym porządku prawnym, a zatem co do zasady nie wypada wysuwać odmiennych twierdzeń.

43. Okoliczność, iż administracja dysponuje dłuższymi terminami dla wykonywania swojego władztwa w dziedzinie podatków⁵⁹, nie stanowi przesłanki do twierdzenia, że dwięćdziesięciodniowy termin, wyznaczony podatnikom na wniesienie skargi do sądu administracyjnego jest niezgodny z zasadą skuteczności prawa wspólnotowego. Po pierwsze, ponieważ zasady i cele, które

rzządzają działaniem administracji i podatników są całkowicie odmienne, to ocena, czy termin jest odpowiedni, nie zależy od tego, czy administracja dysponuje dłuższymi terminami na podjęcie działań. Po drugie, ponieważ zasada równości nie obowiązuje w tej dziedzinie, to wydaje się oczywiste, że organy władzy publicznej i obywatele nie muszą podlegać tym samym zasadom. Wygaśnięcie prawa do naliczenia podatków i przedawnienie roszczeń o zapłatę podatku podlegają odmiennym kryteriom niż te, które powodują poddanie określonym terminom dochodzenia roszczeń przez obywateli. Recheio podejmuje w swoich pisemnych uwagach godny podziwu wysiłek argumentacyjny, jednakże miesza odmienne instytucje prawne, takie jak wygaśnięcie i przedawnienie, powodując niejasność w swoim wywodzie, kiedy to próbuje ukryć, że administracja portugalska władna jest uchylć prawomocne decyzje administracyjne ustanawiające prawa i prawnie chronione interesy, tylko w przypadku gdy stwarzają one niekorzystne skutki dla ich adresatów⁶⁰, podobnie jak i fakt, że decyzje nieważne muszą zostać uchylone w terminie właściwym dla odnośnej skargi sądowo-administracyjnej⁶¹.

59 — Prawo do naliczenia podatku przedawnia się z upływem czterech lat, a roszczenia o zapłatę długu publicznego przedawniają się w terminie ośmiu lat; z drugiej strony, administracja dysponuje czteroletnim okresem na dokonanie z urzędu rewizji decyzji wydanych w tej dziedzinie (zgodnie z art. 45, 48 i 78 *Lei Geral Tributária*).

60 — Zobacz art. 140 *Código do Procedimento Administrativo*, który stosuje się odpowiednio na podstawie *Código de Procedimento e de Processo Tributário* [art. 2 lit. d) tego ostatniego aktu prawnego].

61 — Zobacz art. 141 *Código do Procedimento Administrativo*. Artykuł 78 *Lei Geral Tributária*, na który powołuje się Recheio w swoich pisemnych uwagach, który poddaje terminowi wyznaczonemu do wniesienia skargi administracyjnej rewizję decyzji podatkowych na wniosek zainteresowanego, podczas gdy administracja dysponuje terminem czteroletnim, znajduje zastosowanie wyłącznie do rewizji na korzyść podatnika (A. Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária. Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lizbona 2001, str. 343).

VI — Wnioski

44. Biorąc pod uwagę wcześniejsze rozważania, sugeruję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytania postawione przez Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa w następujący sposób:

„Prawo wspólnotowe, a w szczególności zasada wymagająca jego skuteczności, stoją na przeszkodzie przepisom prawa Państwa Członkowskiego, które dla dochodzenia roszczeń o zwrot podatków pobranych wbrew jego przepisom ustalają termin, który w praktyce czyni nadmiernie utrudnionym korzystanie z prawa do zwrotu.

Do kompetencji sądziego krajowego należy określenie, przy uwzględnieniu wszystkich elementów faktycznych i prawnych, formalnych i materialnych, warunkujących dochodzenie roszczenia, czy termin wyznaczony przez wewnętrzny porządek prawny jest racjonalny i czy gwarantuje realizację wspomnianej zasady”.

45. Tytułem wniosku dodatkowego, gdyby okazało się niezbędne zastosowanie prawa wspólnotowego, pomimo treści art. 234 WE, do okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym, proponuję wskazać, iż:

„Prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie wyznaczeniu takiego terminu na dochodzenia roszczeń o zwrot opłat pobranych wbrew jego przepisom jak termin rozpatrywany w sprawie przed sądem krajowym, o ile znajduje on jednocześnie zastosowanie do roszczeń opartych na prawie wewnętrznym”.