

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
esitatud 11. detsembril 2003¹

I — Sissejuhatus

1. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa soovib teada, kas ühenduse õigusega lubatakse kehtestada 90-päevane tähtaeg maksuotsuse vaidlustamiseks halduskohus ja seega ühenduse õiguse vastaselt tasutud maksude tagastamist taotleva hagi esitamiseks.

2. See küsimus on üks mitmest eelotsuse-taotlusest siseriiklike sätete vastavuse kohta ühenduse õigusega, mis täpsemalt puudutavad tähtaega ja viisi selliste hagide esitamiseks, millega taotletakse riigikassasse ühenduse õiguse vastaselt tasutud maksude tagastamist.

3. Sellistele küsimustele vastamiseks on Euroopa Kohus teinud arvukalt kohtuotsu-

seid ja loonud väljakujunenud kohtupraktika, mille kohaselt ühenduse õigusnormide puudumisel tuleb liikmesriikidel vastu võtta menetlusnormid Euroopa Liidu poolt antud õiguste kaitseks. Sellise pädevuse suhtes kehtib siiski kaks piirangut:

— Liikmesriikidel puudub õigus kehtestada ühenduse õigusel põhinevate hagide esitamiseks teistsuguseid ja vähem soodsaid tähtaegu, kui on kehtestatud siseriikliku õiguse rikkumisel põhinevate hagide suhtes.² Seda nimetatakse võrdvärsuse põhimõtteks.

2 — Vt 16. detsembri 1976. aasta otsused kohtuasjas 33/76: Rewe (EKL 1976, lk 1989, resolutiivosa punkt 1) ja kohtuasjas 45/76: Comet (EKL 1976, lk 2043, resolutiivosa); 15. septembri 1998. aasta otsused kohtuasjas C-231/96: Edis (EKL 1998, lk I-4951, resolutiivosa punkt 2) ja kohtuasjas C-260/96: Spac (EKL 1998, lk I-4997, resolutiivosa punkt 1). Samuti 27. veebruari 1980. aasta otsus kohtuasjas 68/79: Just (EKL 1980, lk 501, resolutiivosa punkt 3); 27. märtsi 1980. aasta otsus kohtuasjas 61/79: Denkavit Italiana (EKL 1980, lk 1205, resolutiivosa punkti 1 alapunkt a); 10. juuli 1980. aasta otsus kohtuasjas 811/79: Ariete (EKL 1980, lk 2545, resolutiivosa) ja kohtuasjas 826/79: Mireco (EKL 1980, lk 2559, resolutiivosa); 10. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-261/95: Palmisani (EKL 1997, lk I-4025, resolutiivosa); 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile (EKL 1998, lk I-7141, resolutiivosa punkt 1); 9. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-343/96: Dilexport (EKL 1999, lk I-579, resolutiivosa punkt 1). Kõige uuemast kohtupraktikast vt 10. septembri 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades: C-216/99 ja C-222/99: Prisco ja Caser (EKL 2002, lk I-6761, resolutiivosa punkt 2); 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01: Weber's Wine jt (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, resolutiivosa punkt 3).

1 — Algkeel: hispaania.

- Nad ei või menetluse reguleerimisega muuta hagi esitamist ülemäära raskeks või võimatuks. Seda reeglit nimetatakse ühenduse õiguse tõhususe põhimõtteks.³

4. Varasemas kohtupraktikas sisalduvad reeglid, mis võimaldavad vastata Portugali kohutule.

II — Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuseküsimus

5. Recheio — Cash & Carry SA (edaspidi „Recheio”) suurendas 5. novembril 1997 notari poolt tõestatud otsuse alusel aktsiakapitali 100 000 000 Portugali eskuudolt 1 000 000 000 Portugali eskuudole, mis registreeriti juriidiliste isikute riiklikus registris (Registo Nacional de Pessoas Colectivas).

6. 4. märtsil 1998 saatis registreeriv asutus Recheio’le maksuteate 2 251 500 Portugali eskuudo tasumiseks, mis oli arvestatud vastavalt juriidiliste isikute riikliku registri tasumääradele (Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas).

7. Recheio esitas 11. juulil 2001 Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa’le hagiavalduse, et tunnustataks tema õigust alusetult sisse nõutud maksuvõla tagastamisele, kuid nimetatud kohus kvalifitseeris Recheio hagi ümber halduskohtule esitatud kaebuseks maksuotsuse peale, sest pidas seda taotletava eesmärgi suhtes sobivaks.

8. Kuna nimetatud kaebuse esitamistähtaeg oli juba möödunud, peatas Portugali kohus menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

3 — Vt 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 12 ja resolutiivosa); 8. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-212/94: FMC jt (EKL 1996, lk I-389, punkt 64 ja resolutiivosa punkt 4); eespool 2. joonealuses märkuses viidatud 15. septembri 1998. aasta Edise kohtuotsus, punkt 34; eespool 2. joonealuses märkuses viidatud 15. septembri 1998. aasta Spaci kohtuotsus, punkt 18; 15. septembri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades 279/96–281/96: Ansaldo Energia jt (EKL 1998, lk I-5025, punkt 16); eespool 2. joonealuses märkuses viidatud 17. novembri 1998. aasta Aprile kohtuotsus, punkt 18; eespool 2. joonealuses märkuses viidatud 9. veebruari 1999. aasta Dilexporti kohtuotsus, punkt 25; 24. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-255/00: Grunding Italiana (EKL 2002, lk I-8003, punkt 33); eespool 2. joonealuses märkuses viidatud 2. oktoobri 2003. aasta Weber’s Wine jt kohtuotsus, punkt 103.

1. Kas ühenduse õigusega on vastuolus, kui liikmesriik määrab ühenduse õiguse vastaselt võetud maksude tagasinõudmise hagide aegumistähtjaks 90 päeva vabatahtliku tasumise tähtaja möödumisest arvates, muutes niiviisi tagasimakse saamise õiguse kasutamise ülemäära raskeks?

2. Kui vastus on jaatav, siis milline lühim tähtaeg oleks kooskõlas nõudega, et kõnealuse õiguse kasutamine ei tohi olla ülemäära raske?

haldusaktid, mille tühisus on mõne olulise elemendi puudumise korral seaduses otseselt ette nähtud. Ülejäänud haldusotsuseid võidakse tühistada.⁴

3. Millistest kriteeriumidest tuleks selle tähtaja määramisel lähtuda?

III — Menetlus Euroopa Kohtus

9. Recheio, Portugali Vabariik ja komisjon esitasid oma kirjalikud märkused Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 20 sätestatud tähtaja jooksul.

10. 13. novembril 2003 toimunud kohtuistungil kuulati ära kirjalikus menetluses osalevate poolte esindajate suulised märkused.

12. Mõlemat liiki haldusaktid tühistatakse halduskaebuse alusel, mille on esitanud seadusega kaitsitud õiguste ja huvide omanik, kelle õigusi või huve on rikutud.⁵ On olemas kaks õiguskaitsevahendit: ametiisikule esitatav kaebus⁶ ja kõrgemalseisvale ametiisikule esitatav kaebus; viimase esitamine on valikuline, kui haldusakti peale võib esitada kaebuse halduskohtule, kuid muudel juhtudel kohustuslik.⁷ Ametiisikule esitatava kaebuse esitamistähtaeg on 15 päeva, valikulise kõrgemalseisvale ametiisikule esitatava kaebuse puhul 30 päeva ja kohustusliku kõrgemalseisvale ametiisikule esitatava kaebuse esitamistähtaeg on sama, mis halduskohtule esitatava kaebuse puhul.⁸

IV — Portugali õiguse raamistik

11. Portugali õiguses võivad haldusaktid, milleks on ka maksuotsused, olla tühised või kuuluda tühistamisele. Tühised on need

4 — Vt 15. novembri 1991. aasta dekreetseadusega (decreto-ley) nr 442/91 kinnitatud Código do Procedimento Administrativo (haldusmenetluse seadustik) artiklid 133 ja 135. Vastavalt artikli 133 lõikele 2 tühistatakse haldusaktid, kui: a) kaalutusõigust on kasutatud vääralt; b) need on vastu võtnud asutused, kellel puudub selleks pädevus; c) akti eesmärk on võimatu, arusaamatu või osutub kuriteoks; d) aktiga rikutakse põhiõiguste põhilist olemust; e) akt on vastuvõetud surve all; f) õiguslikud vorminõuded pole täidetud; g) kollegiaalsed organid on akti vastu võtnud vaidleva nõupidamise lõpus või pole järgitud seadusega kehtestatud kvoorumi- või enamusnõuet; h) see on vastuolus jõustunud kohtuotsusega; i) akt tuleneb varem kehtetust või tühistatud haldusaktist.

5 — Vt Código do Procedimento Administrativo artiklid 158 ja 160.

6 — Portugali õiguses on *reclamação* kaebus, mille lahendab vaidlustatud otsuse vastu võtnud asutus (vt Código do Procedimento Administrativo artikli 158 lõike 2 punkt a).

7 — Vt sama seadustiku artikli 158 lõike 2 punkt b ja artikli 167 lõige 1.

8 — Vt Código do Procedimento Administrativo artiklid 162 ja 168.

13. Maksuasjades on kõrgemalseisvale ametiisikule esitatav kaebus valikuline, kui pole teisiti sätestatud, ja selle suhtes kehtib 30-päevane tähtaeg.⁹ Seaduses on sätestatud ka parandusnõue (*reclamación graciosa*), mille peab esitama 90-päevase tähtaja jooksul, kuid tähtaeg pikeneb ühe aasta võrra, kui nõue põhineb olulistel protsessinormide rikkumisel või maksustatava asjaolu täielikul või osalisel puudumisel.¹⁰ Parandusnõude kohta tehtud otsuse peale võidakse kaevata kõrgemalseisvale ametiisikule esitatava kaebusega ja kõrgemalseisvale ametiisikule esitatava kaebuse kohta tehtud otsuse peale halduskohtule esitatava kaebusega.¹¹

14. Kohtule esitatavate maksuõiguslike kaebuste eesmärk on tagada selles õigusvaldkonnas seadusega kaitstud õiguste ja huvide täielik, tõhus ja õigeaegne kaitse.¹² Maksuotsust¹³ võidakse vaidlustada hagiga, millega taotletakse vaidlustatud akti tühisteks

tunnistamist või tühistamist.¹⁴ Tunnustamishagi, mille eesmärk on maksustamist puudutava õiguse või õigusliku huvi tunnustamine,¹⁵ võidakse esitada vaid siis, kui puuduvad muud asjakohased õiguskaitsevahendid.¹⁶

15. Tühistamiskaebus tuleb esitada 90-päevase tähtaja jooksul nimetatud maksuvõla vabatahtliku tasumise tähtaja möödumisest arvates, välja arvatud juhul, kui enne kaebuse esitamist on esitatud parandusnõue, millisel juhul tähtaeg lüheneb 15 päevale. Maksuotsuse tühistusel põhineva nõude võib esitada igal ajal.¹⁷

16. Tunnustamishagi võib esitada nelja aasta jooksul alates kuupäevast, mil õigus tekib või mil õiguse või huvi rikkumine on teatavaks saanud.¹⁸

9 — Vt 26. oktoobri 1999. aasta dekreetseadusega (decreto-ley) nr 433/99 kinnitatud Código de Procedimiento e de Processo Tributário (maksukorraldusseadus) artikli 66 lõiked 1 ja 2 ning artikli 67 lõige 1.

10 — Vt Código de Procedimiento e de Processo Tributário artikli 68 lõige 1 ja artikli 70 lõiked 1 ja 2 koostoimes artikli 102 lõikega 1.

11 — Vt Código de Procedimiento e de Processo Tributário artiklid 76 ja 67 koostoimes Código do Procedimento Administrativo artikli 167 lõikega 1: maksuasjades on kõrgemalseisvale ametiisikule esitatav kaebus alati valikuline, sest haldusakti võidakse vaidlustada halduskohtule esitatava kaebusega.

12 — Vt Código de Procedimiento e de Processo Tributário artikli 96 lõige 1 ja Lei Geral Tributária, mis on kinnitatud 17. detsembril 1998. aasta dekreetseadusega (decreto-ley) nr 398/98, artikkel 9 ning artikli 95 lõige 1. Nende sätetega kohaldatakse Portugali Vabariigi põhiseaduse artikli 268 lõike 4 üldnormi maksuvaldkonnas, millega „tagatakse kodanike õiguste ja seaduslike huvide kaitse, eeskätt õigus esitada kaebus teda puudutava haldusakti peale, sõltumata selle vormist“.

13 — Vt Código de Procedimiento e de Processo Tributário artikli 97 lõike 1 punkt a ja Lei Geral Tributária artikli 95 lõike 2 punkt a.

14 — Vt Lei Geral Tributária artikli 101 punkt a ja Código de Procedimiento e de Processo Tributário artikli 97 lõike 1 punkt a.

15 — Vt Lei Geral Tributária artikli 101 punkt b ja Código de Procedimiento e de Processo Tributário artikli 97 lõike 1 punkt h.

16 — Vt Código de Procedimiento e de Processo Tributário artikli 145 lõige 3.

17 — Vt Código de Procedimiento e de Processo Tributário artikli 102 lõike 1 punkt a ning lõiked 2 ja 3.

18 — Vt Código de Procedimiento e de Processo Tributário artikli 145 lõige 2.

V — Eelotsuse küsimuse analüüs

Euroopa Liidu õigusega vastuolus olevate alusetult tasutud maksude tagastamist.

A — Vaidluseseme piiritlemine

17. Vaidlus ei puuduta seda, kas juriidiliste isikute riikliku registri poolt Recheio'lt nõutav maks on ühenduse õiguse vastane ega seda, kas asjaomasel juriidilisel isikul on õigus esitada asjaomast kaebust siseriiklikus õigussüsteemis.¹⁹

18. Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa soovib teada, kas ühenduse õigus lubab kehtestada 90-päevase tähtaja sellise hagi esitamiseks, millega taotletakse

19. Portugali kohus ei kahtle, et nimetatud tähtaeg on kooskõlas võrdväärsuse põhimõttega. Ta märgib eelotsusetaotluses, et „tühis- tamiskaebust kohaldatakse kõigi maksu- otsuste suhtes, sõltumata sellest, kas need põhinevad ühenduse õigusel või siseriiklikul õigusel”,²⁰ nii et tema esitatud küsimused käsitlevad vaid tõhususe põhimõtet, millele ta viitab esimese küsimuse viimases osas, kus ta palub kindlaks teha, kas 90-päevase tähtaja kehtestamine „muudab tagasimakse saamise õiguse kasutamise ülemäära raskeks”.

19 — Vt 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-134/99: IGI (EKL 2000, lk I-7717), mille resolutiivosa on järgmine:

„1) Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiiv 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta, mida on muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ, tuleb tõlgendada selliselt, et põhikohtuasjas käsitleta- vad tasud, mida nõutakse äriühingu aktsiakapitali suurenda- mise registreerimise eest juriidiliste isikute riiklikus registris, loetakse direktiivi tähenduses maksuks.

2) Tasud, mis kuuluvad maksmisele äriühingu aktsiakapitali suurendamise registreerimise eest juriidiliste isikute registris, kui nad on direktiivi 69/335, mida on muudetud direktiiviga 85/303, tähenduses maksud, on direktiivi artikli 10 punkti c alusel põhimõtteliselt keelatud.

3) Direktiivi 69/335, mida on muudetud direktiiviga 85/303, artikli 12 lõike 1 punkti e tähenduses lõivud või tasud ei hõlma tasusid äriühingu aktsiakapitali suurendamise regist- reerimise eest juriidiliste isikute registris, nagu põhikohtuas- jas käsitletavat tasu, mille suuruse kasv on otseses proportsioonis suurendatavast aktsiakapitalist ja millel puu- dub ülempiir.

4) Direktiivi 69/335, mida on muudetud direktiiviga 85/303, artikkel 10 tekitab üksikisikutele selliseid õigusi, millele nad võivad tugineda siseriiklikes kohtutes.”

20. Recheio kiiduväärsed pingutused üritada tõendada oma kirjalikes märkustes, et Por- tugali protsessiõiguses kehtestatud tähtaeg ei ole võrdväärsuse põhimõttega kooskõlas, on asjatud, sest siseriiklik kohus leiab pärast siseriikliku õiguse tõlgendamist, et nimeta- tud tähtaega kohaldatakse kõigi hagiliikide

20 — Vt punkt p. Portugali valitsus sedastab sama seisukoha oma kirjalike märkuste punktis 26.

suhtes, mistõttu Euroopa Kohtul pole selle kohta midagi öelda.²¹

mento e de Processo Tributário artikli 102 lõikes 1 sätestatud menetlusnorm.²² Samuti jääb Portugali kohtu otsustada põhikohtuasja esemeks olevas maksuotsuses sisalduva õigusrikkumise olemus ja sellest tulenevalt see, kas maksuotsus tuleb vaidlustada 90 päeva või muu ajavahemiku jooksul.

21. Kõnealuse tähtaja ühenduse õigusega kokkusobivust tuleb analüüsida vaid tõhususe põhimõttest lähtudes, jättes arvestamata sellise teisejärgulise õiguskaitsevahendi — õiguse tunnustamise hagi — olemasolu, mida saab esitada nelja-aastase tähtaja jooksul, või asjaolu, et juhul kui tühistamiskaebuse aluseks on õigustühisus, ei ole kaebuse esitamiseks ette nähtud tähtaega. Siseriikliku kohtu otsustada on, kas sellise õiguskaitsevahendi kasutamine on põhjendatud, juhul kui Euroopa Kohus sedastab, et ühenduse õiguskorraga on vastuolus Código de Procedi-

22. Euroopa Kohtul tuleb seega lahendada Portugali kohtu esitatud täpne küsimus, sõltumata asjaolust, et Recheio võiks esitada oma nõude muude õiguskaitsevahendite kaudu, millel on pikemad tähtajad.

B — 90-päevase tähtaja analüüs tõhususe põhimõtte osas

1. Siseriikliku kohtu ülesanne

21 — Recheio märkused põhiseadusvastasust käsitleva hagi kohta (kirjalike märkuste punkt 92) on asjatud, sest kuigi põhikohtuasjas vaadeldava maksu sarnast maksu puudutava sätte tunnustamine põhiseadusega vastuolus olevaks sellises ulatuses, et sellel võib olla mõju *ex tunc*, võib kaasa tuua tühistatud sätteid kohaldavate aktide tühisuse, kui konstitutsioonikohus ei lähtu tagasiulatava mõjuga otsustamise piirangutest (vt Portugali Vabariigi põhiseaduse artikkel 282), ei ole selline järeldus seotud asjaoluga, et maksuotsust võidakse vaidlustada ilma tähtajalise piiranguta. Seaduse tunnustamine põhiseadusega vastuolus olevaks muudab seda kohaldavad aktid tühiseks, mistõttu siis, kui konstitutsioonikohus ei piira kohtuotsuse kohaldamisala, võivad puudutatud isikud vaidlustada aktid tähtajatult Código de Procedimento e de Processo Tributário artikli 102 lõike 3 kohaselt; sama kehtib ühenduse õigust rikkuvate aktide suhtes, kui selline rikkumine toob kaasa tühisuse. Teisisõnu, 90-päevase tähtaja kohaldamine või haldusakti vaidlustamiseks ettenähtud tähtaja puudumine ei sõltu õigusvaldkonnast, kus õigust rikutakse, vaid õiguse rikkumise olemusest.

23. Tõhususe põhimõtte osas on Euroopa Kohus korduvalt teinud otsuse konkreetsete

22 — Igal juhul on Portugali kohtupraktika kohaselt asjaomane õiguskaitsevahend Recheio nõudega sarnaste nõuete esitamiseks akti vaidlustamine kohtus, mida tõendab asjaolu, et asjaomane äriühing esitas tunnustushagi, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus kvalifitseeris ümber tühistamiskaebuseks.

tähtaegade lõppemise või aegumise kohta, mis on liikmesriikide õiguses sätestatud ühenduse õiguse vastaselt riigikassasse tehtud maksete tagastamist puudutavate hagide esitamisel. Need sedastused on olnud oma olemuselt küllaltki abstraktsed. Rewe ja Cometi otsustes on Euroopa Kohus sedastanud, et hagi aegumistähtaeg, mis on õiguskindluse vaieldamatu väljendus, rikuks ühenduse õigust, kui see muudaks õiguste teostamise võimatuks, mida ei juhtu siis, kui kehtestatakse „mõistlikke hagi aegumistähtaegu”.²³ Kui Euroopa Kohus on kontrollinud erinevate hagide tähtaegu, on ta kasutanud hindamiskriteeriumina võrdväarsuse põhimõtet: eespool viidatud Edise, Spaci ning Prisco ja Caseri kohtuotsustes sedastatakse, et Euroopa Liidu õigusega vastuolus olevaks ei tule pidada kolme aasta pikkust aegumistähtaega, kui seda tähtaega kohaldatakse samal viisil kõikide tagastamisnõuete suhtes, sõltumata sellest, kas need põhinevad siseriiklikul õigusel või ühenduse õigusel.²⁴ Kui Euroopa Kohus on hinnanud üleminekut kindlaksmääratud tähtajalt lühemale tähtajale, on ta viidanud üksnes eespool mainitud põhimõttele: Aprile kohtuotsuses täpsustatakse, et ühenduse õigusega ei ole vastuolus siseriikliku sätte kohaldamine, mille eesmärk on võtta üldise kümneaastase aegumistähtaja asemel kasutusele aegumistähtaeg, mille pikkus on alguses viis aastat ja seejärel kolm aastat.²⁵

24. Vastab tõele, et Edise ja Spaci kohtuotsuste põhjenduste kohaselt „siseriiklik kolmeaastane aegumistähtaeg, mis hakkab kulgema vaidlustatud maksu maksmise päevast, näib mõistlik” ja ühenduse õigusega ei ole järelikult vastuolus see, et liikmesriik sellele tugineb.²⁶ Lisaks sellele, et küsimus puudutab *obiter dicta*’t, mis ei mõjuta kohtuotsuste resolutiivosa, puuduvad nendel tautoloogilistel väidetest igasugused põhjendused, sest neis ei selgitata põhjusi, miks sellise pikkusega tähtaeg on kooskõlas tõhususe põhimõttega. Euroopa Kohtu arvates tunnustab ühenduse õigus mõistlikke tähtaegu ja kolmeaastane tähtaeg on mõistlik ilma täiendava selgitusega.

25. Euroopa Kohus on võtnud sama otsekohese seisukoha liikmesriikide poolt ühenduse õigusel põhinevate hagide suhtes kehtestatud teatavate tähtaegade tõhususpõhimõttele vastavuse osas. Kohtuotsuses Bessin ja Salson²⁷ on sedastatud, et ühenduse õigusega ei ole vastuolus liikmesriikide sätted, millega sätestatakse kolmeaastane hagi aegumistähtaeg, mida kohaldatakse kõikide alusetult tasutud maksude tagastamist puudutavate nõuete suhtes.²⁸ Selline otsus tugineb ideele,

23 — Vt Rewe kohtuotsus, punkt 5, *in fine*, ja Cometi kohtuotsus, punktid 16–18. Vt Denkavit Italiana kohtuotsus, punkt 23.

24 — Vt Edise kohtuotsus, resolutiivosa punkt 2, Spaci kohtuotsus, resolutiivosa punkt 1 ning Prisco ja Caseri kohtuotsus, resolutiivosa punkt 2.

25 — Vt resolutiivosa punkt 1.

26 — Vt Edise kohtuotsus, punkt 35, *in fine*, ja punkt 44, ning Spaci kohtuotsus, punkt 19, *in fine*, ja punkt 27.

27 — 9. novembri 1989. aasta otsus kohtuasjas 386/87: Bessin ja Salson (EKL 1989, lk 3551).

28 — Eelmises märkuses viidatud Bessini ja Salsoni kohtuotsus, resolutiivosa punkt 2.

et menetlused, mis ei muuda ühenduse õigusega antava õiguse teostamist võimatuks, on lubatavad, seega on kolmeaastane aegumistähtaeg „selline seadusandlik lahendus, mis ei riku eespool nimetatud nõuet”.²⁹

26. Sama seisukohta kordab Euroopa Kohus Haahr Petroleumi otsuses,³⁰ mille kohaselt ei ole ühenduse õigusega vastuolus viieaastane aegumistähtaeg, sest seda „tuleb pidada mõistlikuks”.³¹

27. Ühe korra on Euroopa Kohus üritanud oma otsust rohkem põhjendada: kohtuotsuses, mis on tehtud Grundig Italiana kohtuasjas, milles ma esitasin oma ettepaneku 14. märtsil 2002, on sedastatud, et ühenduse õigusele vastavaks ei või pidada 90 päeva pikkuse tähtaja kehtestamist üleminekuks kümne või viie aasta pikkuselt aegumistähtajalt kolmeaastasele aegumistähtajale, lisades, et tõhususe põhimõttega vastavuse jaoks peab tähtaeg võimaldama maksukohustuslastel kaitsta oma tagastamisõigust mõistliku aja jooksul, kui uue korra kohaselt jääks nende hagi hiljaks, et nad võiksid valmistuda enda kaitseks ilma kiirustamiseta ja ilma, et nad tunneksid sundi, mis tuleneb kohustu-

sest tegutseda pakilises olukorras, kus neile antud aja pikkus ei ole kuidagi seotud neile esialgu antud ajaga.³² Euroopa Kohus sedastab kohe pärast seda, et 90 päeva pikkune tähtaeg on ebapiisav, sest lähtudes esialgsest viieaastasest tähtajast, peavad need maksukohustuslased, kelle õigused on tekkinud umbes kolm aastat tagasi, tegutsema kolme kuu jooksul, kuigi nad arvavad, et nende käsutuses on veel ligikaudu kaks aastat,³³ ja lõpuks järeldab kohus, et lühim mõistlik üleminekuage võib olla kuus kuud.³⁴

28. Euroopa Kohtu seisukohale on lihtne selgitus: kui hagemisõiguse kasutamiseks kehtestatud tähtaegu arvutatakse aastates, võimaldavad need tõhusalt kaitsta ühenduse õigusega tunnustatud õigusi, nii et puudub vajadus täiendavaks põhjendamiseks. Seevastu juhul, kui küsimus on lühemates, kuude või päevade pikkustes tähtaegades, on hinnang nende kasulikkusest vähem selge ning seda tuleb põhjendada.

29. Nagu ma märkisin oma ettepanekus Grundig Italiana kohtuasjas, ei ole selline hinnang Euroopa Kohtu ülesanne, välja arvatud endastmõistetavate juhtumite korral,³⁵ vaid see on siseriikliku kohtu üles-

29 — Eelmises märkuses viidatud kohtuotsus, punktid 16 ja 17.

30 — 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-90/94: Haahr Petroleum (EKL 1997, lk I-4085).

31 — Eespool 30. joonealuses märkuses viidatud Haahr Petroleumi kohtuotsus, punkt 49.

32 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Grundig Italiana kohtuotsus, punkt 38.

33 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Grundig Italiana kohtuotsus, punkt 39.

34 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Grundig Italiana kohtuotsus, punkt 40.

35 — Nagu mitme aasta pikkuste tähtaegade puhul.

anne.³⁶ Et kindlaks teha, kas konkreetne tähtaeg on kooskõlas tõhususe põhimõttega, tuleb hinnata „kõiki faktilisi ja õiguslikke, vormilisi ja materiaalseid tingimusi, mida tuleb järgida siseriiklikus õiguses tagastamist puudutavate hagide esitamisel”.³⁷

jooksul, kuigi nad arvasid, et neil on veel kaks aastat.³⁹ Kuid selles kohtuasjas esitatud käsitus näib puudutavat mitte kõiki siseriiklikke õigussüsteeme, vaid üksnes Itaalia õigussüsteemi, sest selles hinnati üksnes Itaalia õigussüsteemi menetluskorda, mistõttu eelotsusetaotluse lahendis puudus üldine ja objektiivne orientatsioon, mis on oluline ühenduse õiguse ühetaolise tõlgendamise tagamisel, ja sellest sai vaid teatavat õiguskorda puudutav *uti singulis* tõlgendus.

30. Euroopa Kohus on selliselt sedastanud muudiski kohtuasjades, sest Dilexporti kohtuotsuse kohaselt on siseriikliku kohtu otsustada, kas kohaldatavad menetlusnormid muudavad võimatuks või ülemäära raskeks ühenduse õigusega antavate õiguste teostamise,³⁸ see hõlmab hagi esitamiseõiguse teostamise tähtsust, mis on esimene neist tingimustest.

31. Grundig Italiana kohtuasjas oli võib-olla piisavalt asjaolusid, mille põhjal Euroopa Kohus julges hinnangut anda, kui arvestada üleminekut viieaastaselt aegumistähtjalt kolmele aastale, kuigi maksukohustuslased, kelle õigused tekkisid umbes kolm aastat varem, pidid praktikas tegutsema kolme kuu

32. On tõsi, nagu Euroopa Kohus on paljudel juhtudel sedastanud, et ebaseaduslikult tasutud maksude vaidlustamist ja alusetult tasutud maksude tagastamist puudutav kord on eri liikmesriikides sätestatud erinevalt. Seetõttu on raske abstraktselt hinnata, kas Grundig Italiana kohtuasjas käsitletav 90-päevane üleminekutähtaeg on kooskõlas tõhususe põhimõttega, sest hinnata tuleb mitte üksnes kestust, vaid ka arvukalt muid asjaolusid, näiteks: kas isik ise võib esitada hagi või peab seda tegema advokaat; kas hageja võib esineda kohtus ise või peab ta volitama esindajat; kas viimati mainitud juhul peab volitus olema vormistatud notari juures; kas hagi esitamine juriidiliste isikute poolt eeldab toimingute tegemiseks erilise otsuse vastuvõtmist, mille puhul peab jär-

36 — Eespool nimetatud ettepaneku punkt 27.

37 — Grundig Italiana kohtuasjas esitatud minu ettepaneku punkt 27, *in fine*.

38 — Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud Dilexporti kohtuotsus, punkt 32, *in fine*.

39 — Grundig Italiana kohtuotsus, punkt 39.

gima kehtestatud tähtaegu, tingimusi ja vorminõudeid; kas enne hagi esitamist peab esitama nõude asjaomasele ametiasutusele; kas see nõue on oma olemuselt edasilükkav; kas ametiasutust peab eelnevalt hagi esitamise kavatsusest teavitama. Nõutavate tingimuste nimekirja võiks jätkata ja teha kindlaks hagi keerukuse ning kulud igas liikmesriigis.

34. Nagu ma juba oma ettepanekus Grundig Italiana kohtuasjas sedastasin, peab määratlemata õigusmõiste „mõistlik tähtaeg”, millele ühenduse kohtupraktika viitab, et hinnata tõhususe põhimõttega vastavust, olema täpsustatud siseriiklike kohtute poolt, välja arvatud äärmuslikel juhtudel, kui tähtaeg osutub ilmselgelt piisavaks või vaieldamatult liiga lühikeseks ning seetõttu pole vaja hinnata iga siseriikliku õigussüsteemi konkreetseid tingimusi, mistõttu ei takista miski Euroopa Kohut hinnangut andmast.

33. Arvestades sellist mitmekesisust ja muid erisusi, mida on kerge ette kujutada võrdlevas Euroopa õiguses, tuleb ühenduse õigussüsteemis kaitsta üksikisikust õigussubjektile antud õigusi,⁴⁰ mistõttu nende õiguste kaitseks kohaldatavad menetlusnormid ei saa olla ebasoodsamad vastava siseriikliku hagi suhtes kohaldatavatest menetlusnormidest ja nende kasutamist ei saa teha võimatuks või ülemäära raskeks.⁴¹

35. Seetõttu ei näi järjepidev, et tunnistades teatava tähtaja ebapiisavaks, kehtestas Euroopa Kohus Grundig Italiana kohtuotsuses lühima tähtaja, millest piisab ühenduse õigusel põhinevate hagide esitamist puudutavate õiguste tõhusa teostamise tagamiseks; on raske hinnata, kas sellega võeti ühenduse või Itaalia seadusandja ülesanded. Peale selle ei põhjenda asjaomane kohtuotsus, miks valiti kuuekuuline tähtaeg või miks seda peetakse sobivaks. Ta mainib üksnes, et see võimaldab „tavapärase hoolsusega käituvatel maksukohustuslastel saada teavet uuest korst ja valmistuda selleks ning esitada oma hagi tingimustes, mis ei kahjusta nende võimalusi”.⁴² Miks kolmekuuline tähtaeg ei ole sobiv, kuid kuuekuuline on? Grundig Italiana kohtuotsuses avaldub voluntarism ja

40 — Meenutame, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale tuleneb õigus saada tagasi maksud, mis on sisse nõutud Euroopa Liidu õiguse rikkumisega, sellistest õigustest, mis on üksikisikule antud ühenduse õigusnormidega sellisena, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud, mistõttu liikmesriigil on kohustus tagastada ühenduse õiguse vastaselt tasutud maksud (vt eelkõige 2. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-188/95: Fantask jt (EKL 1997, lk I-6783, punkt 38) ja eespool viidatud Dilexporti kohtuotsus, punkt 23; samuti 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-10/97–C-22/97: IN.CO.GE'90 jt (EKL 1998, lk I-6307, punkt 24)).

41 — Vt eespool 2. ja 3. joonelauses märkuses viidatud kohtuotsused.

42 — Eespool 3. joonelauses märkuses viidatud Grundig Italiana kohtuotsus, punkt 40.

eelotsusetaotluse ekslik käsitus. Vastavalt EÜ artiklile 234 vastutab Euroopa Kohus ühenduse õiguse lõpliku tõlgendamise eest, andes siseriiklikele kohtutele täpseid juhiseid selle kohaldamiseks, kuid tal pole sugugi õigusvõimet sekkuda viimaste õigusalasesse tegevusse, muidu jäetakse tähelepanuta, et kohtutevahelise koostöö vahend põhineb kohtualluvuse tingimusteta järgimisel.⁴³ Tegelikult käitub Euroopa Kohus selliste vaadete esitamisel samal viisil kui hagide puhul, võttes enesele asutamislepingu sätetele vaatamata täieliku pädevuse ja sekkudes siseriikliku kohtu ainupädevusse põhikohtuasja lahendamisel.⁴⁴ EÜ artikli 234 süsteem tugineb erinevusele normide seostamise ja kohaldamise vahel, võimaldades ühendada siseriiklikule kohtule antud seadusliku võimu ühenduse õiguse vajaliku ühetaolisusega, nagu Robert Lecourt on märkinud juba aastaid tagasi.⁴⁵ Selle üles-

ande täitmine eeldab pädevuse jaotuse tingimusteta austamist.⁴⁶ On tõsi, et tõlgendamise ja kohaldamise eristamine on suur peensus, sest on raske normi tõlgendada ilma seda kohaldamata, või kohaldada ilma tõlgendamiseta, kuid Euroopa Kohus peab vältima siseriiklikult kohtult koha võtmist ja piirduma palutud vastuste andmisega eelotsusetaotluse raames.⁴⁷ Ami Barav⁴⁸ on tõdenud, et kuigi Euroopa Kohus on pühalikult deklareerinud austada siseriiklike kohtute pädevust, on tegelikkus vägagi teistsugune.⁴⁹

43 — 22. novembri 1978. aasta otsus kohtuasjas 93/78: *Mattheus* (EKL 1978, lk 2203, punkt 5). Oma ettepanekus on kohtujurist Mayras rõhutanud, et Euroopa Kohus võib põhjendada eelotsusetaotlusi puudutavat pädevust üksnes EÜ asutamislepingu artikli 177 sätetega, mis talle selle omistavad (lk 2212).

44 — 30. septembri 2003. aasta otsuses C-224/01: *Köbler* (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata) on Euroopa Kohus teinud sama vea. Kohtuasjas, mis puudutab liikmesriikide vastustust üksikisikule tekkinud kahju eest, mis tekkis siseriikliku kohtu poolt ühenduse õiguse rikkumisel, loetletakse tingimused ja kriteeriumid, mis peavad olema kogumis, et vastutus tekiks (punkt 59), kuid pärast tunnistamist, et selle kohaldamine on siseriikliku kohtu ülesanne (punkt 100), satub ta keelatud alale ja üritab sooritada talle võõrast toimingut (punkt 101 ja sellele järgnevad punktid). Apellatsioonkaebuses on Euroopa Kohus teinud analoogilise vea 20. septembri 2001. aasta otsuses kohtuasjas C-383/99: *Procter & Gamble v. ühtlustamisamet* (EKL 2001, lk I-6251), nimetatud „Baby-dry” kohtuasjaks, kus ta on samuti ületanud oma pädevust, nagu mul oli võimalus esimest korda tõdeda 31. jaanuaril 2002. aastal esitatud ettepanekus kohtuasjas C-363/99: *KPN* (vt eriti punkt 68), milles kohtuotsust ei ole veel tehtud.

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

36. Eespool toodud põhjustel teen ettepaneku vastata Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa'le samade sõnadega,

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

47 — Richemont, J., *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, Ed. Librairie du Journal des Notaires et des Avocats, Paris, 1975, lk 41 ja sellele järgnevad leheküljed.

48 — Barav, A., „Le renvoi préjudiciel communautaire”, *Justice. Revue Générale de Droit Processuel*, nr 6, lk 14.

49 — A. Barav kordas hiljuti artiklis „Transmutations Préjudicielles”, kogumikus *Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, Ed. BWV Berliner Wissenschafts-Verlag, Berlin 2003, lk 622, et „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”.

mida komisjon kasutas juba oma kirjalikes märkustes:

- ühenduse õiguse ja eriti selle tõhususe põhimõtte vastaseks tuleb pidada liikmesriigi sätteid, millega kehtestatakse ühenduse õiguse vastaselt tasutud maksude tagastamist puudutavate hagide esitamiseks tähtaeg, mis muudab tagastamisõiguse kasutamise äärmiselt raskeks, ja
- siseriikliku kohtu ülesanne on kindlaks määrata, kas siseriiklikus õigussüsteemis kehtestatud tähtaeg on mõistlik ja eespool nimetatud põhimõttele vastav, hinnates kõiki faktilisi ja õiguslikke, vormilisi ja sisulisi asjaolusid, mida hagi puhul tuleb täita.

2. Teine võimalus

37. Kui Euroopa Kohus peab vajalikuks lahendada põhikohtuasjas esitatud nõudeid ning uurida Código de Procedimento e de Processo Tributário artikli 102 lõikes 1 ettenähtud 90-päevase tähtaja sarnase konkreetse eritähtaja põhjendatust, tuleks põhikohtuasja faktilisi asjaolusid ja eelotsusetaotluse raames paratamatult puudulikkude Portugali õigussüsteemi tundmist silmas pidades ilmselt tõdeda, et nimetatud tähtaeg on

mõistlik ja on võimaldanud Recheio'l kasutada õigusi täiesti tõhusalt.

38. Eespool nimetatud sätte punkt a sätestab, et tähtaeg hakkab kulgema järgmisest päevast pärast maksude vabatahtlikuks maksmiseks kehtestatud tähtaja möödumist, mis üldjuhul on 30 päeva alates maksu teatavakstegemisest.⁵⁰ Põhikohtuasjas vaidlustatud maks määrati 4. märtsil 1998 ning tähtaeg vabatahtlikuks maksmiseks möödus⁵¹ 15. aprillil 1998, mistõttu asjaomasel äriühingul oli võimalus esitada halduskohutule kaebus 19. augustini 1998.⁵²

39. Tähtaeg, mis tegelikkuses kestab pea-aegu viis ja pool kuud (vaidlustatud maksust teatamise päeva ja hagi aegumistähtaja lõppemise vahel), ei raskenda ega takista põhikohtuasjas käsitletava õiguse tõhusat teostamist.

50 — Vt Código de Procedimento e de Processo Tributário artikli 85 lõige 2.

51 — Portugali vabadest päevadest puudub selle aja kohta teave.

52 — Tähtaegade arvutamise kohta vt Código do Procedimento Administrativo artikkel 72 ja Código de Procedimento e de Processo Tributário artikkel 20 ning Portugali Código Civil artikkel 279.

40. Esiteks tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale⁵³ ei keela ühenduse õigus liikmesriigil direktiivi vastaselt sissenõutud maksude tagastamise hagidele vastu vaielda, tuues põhjuseks siseriikliku aegumistähtaja möödumise, mida arvutatakse asjaomase maksu tasumisest, kuigi selleks kuupäevaks ei ole nimetatud direktiivi veel siseriiklikusse õigusse nõuetekohaselt üle võetud.⁵⁴ Selline lahendus, mis otsib tasakaalu tõhusa õiguskaitse ja õiguskindluse põhimõtte vahel, ei näi olevat, nagu ma juba rõhutasin oma ettepanekus Edise kohtuasjas,⁵⁵ väga hea maksukohustuslaste jaoks, kes peavad maksuma ühenduse õiguse vastast maksu, kuid nii kaua, kuni selles valdkonnas puudub ühetaoline säte, on liikmesriikide pädevuses määrata kindlaks juba korduvalt loetletud tingimuste kohaselt tagastamishagide suhtes kohaldatavad kriteeriumid.⁵⁶

41. Otsides tasakaalu maksukohustuslaste õiguste ja üldise huvi vahel, mis takistab haldusotsuste jäämist igavesti võimaliku kohtus vaidlustamise Damoklese mõõga alla, võib sellise halduskohtusse pöördumise tähtsaja kehtestamist, nagu nähakse ette Portugali protsessiõiguses, lugeda mõistlikuks. Tähtaeg on piisav, kui maksumaksjast teadasaamisel saab otsustada selle vaidlustamise, koguda kõik vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud ning valmistada asjakohase nõude esitamiseks.⁵⁷ Kui analüüsida teiste liikmesriikide sätteid selles valdkonnas, võime sedastada, et tähtaegade kestus on analoogiline⁵⁸ ja toimib erinevates õiguskordades,

53 — Vt eespool nimetatud kohtuotsuste Fantask jt, Edis, Ansaldo ja Spac resolutiivosa.

54 — Üksnes 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjades C-208/90: Emmott (EKL 1991, lk I-4269), on asunud vastupidisele seisukohale, kuid ta on muutnud oma seisukohta hilisemates kohtuotsustes (eelmises märkuses nimetatud kohtuasjades tehtud kohtuotsused ning 27. oktoobri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-338/91: Steenhorst-Neerings (EKL 1993, lk I-5475) ja 6. detsembri 1994. aasta otsus kohtuasjas C-410/92: Johnson (EKL 1994, lk I-5483)) ja põhjendanud lahendust põhikohtuasja faktiliste asjaoludega.

55 — Vt minu ettepaneku punkti 81 Edise kohtuasjas.

56 — Igal juhul võimaldatakse Portugali protsessiõiguses täiendava õiguskaitsevahendina tunnustushagi, mille esitamise suhtes on kehtestatud nelja-aastane tähtaeg ja mida võidakse kasutada siis, kui see on asjakohane vahend täieliku ja tõhusa õiguskaitse tagamiseks (vt Código de Procedimento e de Processo Tributário artikkel 145). Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa arvab siiski, et see menetlusviis ei ole asjakohane Recheio nõude käsitlemiseks (vt eelotsuse-taotluse punkt i).

57 — Código de Procedimento e de Processo Tributário artikli 108 lõige 1 sätestab: „Kaeus vormistatakse avaldusena, mis adresseeritakse pädevale kohtule ja milles märgitakse vaidlustatud otsus, otsuse vastu võtnud organ ja selgitatakse nõude aluseks olevaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid“.

58 — Hispaania õiguses on tähtaeg põhimõtteliselt kaks kuud (13. juuli 1998. aasta Ley 29/1998 Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (halduskohtumenetluse seadus) artikli 46 lõige 1) nagu Prantsuse õiguses (11. jaanuari 1965. aasta décret nr 65/29 relatif aux délais de recours contentieux en matière administrative'i (halduskohtusse pöördumise tähtaegu käsitlev määrus) artikkel 1). Belgia õigus kehtestab 60-päevase tähtaja (lois coordonnées sur le Conseil d'Etat artikli 30 lõige 2) nagu Itaalia õigus maksuasjades kaebuse esitamiseks (13. detsembri 1992. aasta Decreto legislativo n° 546 „Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413“). Saksa õiguses on ühekuuline tähtaeg (21. jaanuari 1960. aasta Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) — halduskohtumenetluse seadus). Tähtaeg hakkab kulgema vaidlustatava akti avaldamisest või teatavakstegemisest või esialgse halduskaebuse rahuldamata jätmise otsuse tegemise järgest päevast.

ilma et tekiks kahtlust, kas need võimaldavad õiguskaitset.

42. Muu hulgas puudub kahtlus, et siseriiklikul õigusel põhinevate hagide suhtes tuleb kohaldada samu tähtaegu nagu ühenduse õigussüsteemil põhinevate hagide suhtes, mille osas ei saa põhimõtteliselt vastu pidist väita.

43. Asjaolu, et haldusasutuste suhtes on sätestatud pikemad tähtajad maksuasjades oma pädevuse teostamiseks,⁵⁹ ei tähenda, et maksukohustuslastele halduskohtusse pöördumiseks 90-päevase tähtaja andmisega ei järgitaks ühenduse õiguse tõhususe põhimõtet. Esiteks, ametiasutuste ja maksukohus-

tuslaste tegutsemist suunavad põhimõtted ja eesmärgid on täiesti erinevad, mistõttu hinnang tähtaegade piisavuse või ebapiisavuse kohta ei sõltu asjaolust, et ametiasutus saab kasutada pikemat tähtaega. Teiseks, selles valdkonnas ei eeldata täielikku võrdväärsust — on ilmne, et ametiasutuste ja kodanike suhtes ei pea kohaldama samu sätteid. Maksude sissenõudmist puudutavate õiguste lõppemise ja maksuvõla tasumise aegumise suhtes kohaldatakse väga erinevaid kriteeriume võrreldes tähtaegadega, mis on ette nähtud kodanikele hagi esitamiseks. Recheio teeb kiiduväärseid pingutusi, et põhjendada oma nõudeid kirjalikes märkustes, kuid ta ajab segamini erinevad juriidilised mõisted nagu õiguse lõppemise ja aegumise, ning põhjustab segaduse, kui ta jätab mainimata, et Portugali ametiasutused võivad tühistada seadusega kaitstud õiguste ja huvide aluseks olevad aktid vaid siis, kui need mõjutavad ebasoodsalt neid, kellele aktid on adresseeritud,⁶⁰ ja et ebaseaduslikud aktid tuleb tühistada kaebuste suhtes kehtiva tähtaja jooksul.⁶¹

59 — Õigus makse sisse nõuda aegub nelja aasta pärast ja maksuvõlg aegub kaheksa aasta pärast; muu hulgas on ametiasutusel õigus neli aastat kontrollida ametiasutuse poolt selles valdkonnas vastu võetud akte (Lei Geral Tributária asjaomased artiklid 45, 48 ja 78).

60 — Vt Código do Procedimento Administrativo artikkel 140, mida Código de Procedimento e de Processo Tributário artikli 2 punkti d alusel kohaldatakse täiendavalt.

61 — Vt Código do Procedimento Administrativo artikkel 141. Ley Geral Tributária artikkel 78, millele Recheio viitab oma kirjalikes märkustes ja mille kohaselt maksuotsuse kontrollimine huvitatud poole nõudel peab toimuma halduskaebuse esitamiseks ettenähtud tähtaja jooksul, samas kui ametiasutusel on selleks neli aastat, mida kohaldatakse üksnes haldussubjekti kasuks tehtaval kontrollimisel (Lima Guerreiro, A., *Ley Geral Tributária. Anotada*, Editora Rei dos Libros, Lisboa, 2001, lk 343).

VI — Ettepanek

44. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa esitatud küsimustele järgmiselt:

Ühenduse õigusega ja eriti tõhususe põhimõttega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse ühenduse õiguse vastaselt sissenõutava maksu tagastamise nõudele tähtaeg, mis muudab tagastamisõiguse teostamise ülemäära raskeks.

Siseriikliku kohtu ülesanne on kindlaks teha, kas siseriikliku õigusega kehtestatud tähtaeg on mõistlik ja kooskõlas eespool nimetatud põhimõttega, hinnates kõiki faktilisi, õiguslikke, sisulisi ja vormilisi tingimusi, mida hagi esitamisel tuleb täita.

45. Teise võimalusena, kui peetakse vajalikuks hinnata ühenduse õiguse kohaldamist põhikohtuasja asjaoludele, vaatamata EÜ artikli 234 sätetele, teen ettepaneku märkida, et:

Ühenduse õigusega vastuolus olevaks ei saa lugeda sellise tähtaja, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, kehtestamist ühenduse õiguse vastaselt sissenõutud maksude tagastamist puudutavate hagide suhtes, kui tähtaega kohaldatakse ka siseriiklikul õigusel põhinevate tagastamisnõuete suhtes.