



# Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
NICHOLAS EMILIOU  
esitatud 16. novembril 2023<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-316/22**

**Gabel Industria Tessile SpA,  
Canavesi SpA  
*versus*  
A2A Energia SpA,  
Energit SpA,  
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,  
menetluses osales:  
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunale di Como (Como kohus, Itaalia))

Eelotsusetaotlus – ELTL artikkel 288 – Direktiivide vahetu õigusmõju – Horisontaalne vahetu õigusmõju – Vertikaalne vahetu õigusmõju – Fosteri kriteerium – Riigi harunditeks peetavad üksused – Direktiiv 2008/118/EÜ – Elektrienergia tarnija – Liidu õiguse vastaselt tasutud maksu tagastamine – Menetlusautonoomia – Tõhususe põhimõte

## I. Sissejuhatus

1. Vaid vähesed teemad on paelunud terveid liidu juristide põlvkondi nii palju kui direktiivide vahetu õigusmõju. Sel teemal on alates 1960. aastatest<sup>2</sup> kuni praeguseni peetud pikki arutelusid (ja teataval määral ka suuri vaidlusi) nii liidu institutsioonides kui ka akadeemilistel foorumitel<sup>3</sup>.

2. Varem on mitu lugupeetud kohtujuristi andnud Euroopa Kohtule nõu tunnustada ülevõtmata direktiivide puhul mitte ainult nende *vertikaalset*, vaid ka *horisontaalset* õigusmõju,<sup>4</sup> mis (vähemalt osaliselt) „raviks“ liidu õiguskorras seda, mida üldtuntud viisil on nimetatud liidu õiguse „lastehaiguseks“<sup>5</sup>. Sellegipoolest on Euroopa Kohtu praktika jäänud selles küsimuses üsna

<sup>1</sup> Algkeel: inglise.

<sup>2</sup> Vt seoses arvukate viidetega tänapäevastele dokumentidele Rasmussen, M., „How to enforce European law? A new history of the battle over the direct effect of Directives, 1958–1987“, *European Law Journal*, 2017, lk 290.

<sup>3</sup> Väga hiljutise panuse kohta sel teemal vt Bobek, M., „Why Is It Better to Treat Every Provision of a Directive as a (Horizontally) Directly Effective One“, *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, 2023, lk 1.

<sup>4</sup> Vt eelkõige kohtujurist Van Gerven'i ettepanek kohtuasjas Marshall (C-271/91, EU:C:1993:30, punkt 12); kohtujurist Lenzi ettepanek kohtuasjas Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:45, punktid 43–73) ja kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Vaneetveld (C-316/93, EU:C:1994:32, punktid 18–34). Vt samuti kõrvalmärkusena sõnastatud kaalutlused kohtujurist Sharpstoni ettepanekus Farrell (C-413/15, EU:C:2017:492, punkt 150) ja kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Cresco Investigation (C-193/17, EU:C:2018:614, punkt 145).

<sup>5</sup> Pescatore, P., „The doctrine of „direct effect“: An infant disease of community law“, *European Law Review*, 1983, lk 155.

stabiilseks. Alates kohtuotsustest Marshall ja Faccini Dori on Euroopa Kohus järjepidevalt tõdenud, et direktiivi endaga ei saa luua kohustusi üksikisikule ning seega ei saa suhetes üksikisikuga ka direktiivile endale tugineda.<sup>6</sup>

3. Samal ajal on Euroopa Kohus siiski püüdnud mitmeti leevendada ebasoodsat mõju, mida direktiivide horisontaalse vahetu õigusmõju puudumine võib isikutele põhjustada. Nimelt on Euroopa Kohus i) seadnud liikmesriikide kohtutele ja ka teistele riigisisestele asutustele ulatusliku kohustuse tõlgendada riigisisest õigust nii palju kui võimalik kooskõlas ülevõtmata direktiivi sätetega;<sup>7</sup> ii) andnud mõistetele „liikmesriik“ ja selle „harund“ selles valdkonnas laia tõlgenduse, et hõlmata mitmesuguseid organisatsioone ja asutusi, mida tuleb seega arvesse võtta;<sup>8</sup> iii) aktsepteerinud vahetut õigusmõju teatavates erilistes kolmepoolsetes olukordades, milles osalevad kaks eraõiguslikku ja üks avalik-õiguslik isik;<sup>9</sup> iv) aktsepteerinud vahetut õigusmõju, mis võib olla Euroopa Liidu põhiõiguste harta teatavatel sätetel ja teatavatel õiguse üldpõhimõtetel, mis võivad väljenduda mõne direktiivi sätetes,<sup>10</sup> ning v) lasknud allapoole latti, mis on vaja ületada direktiivi üle võtmata jätnud liikmesriigi edukaks vastutusele võtmiseks<sup>11</sup>.

4. Käesolevas kohtuasjas on Euroopa Kohtul võimalus üldiselt kaaluda õiguse olukorda selles valdkonnas ja selgitada lähemalt oma kohtupraktika teatavaid aspekte.

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

5. Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnustatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ<sup>12</sup> ning mis kehtis põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal<sup>13</sup>, artikli 1 lõikes 2 oli sätestatud:

„Liikmesriigid võivad erieesmärkidel maksustada aktsiisikauba [muude kaudsete maksudega kui aktsiis], kui kõnealused maksud on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate [liidu] maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta, arvestades et nende eeskirjade alla ei kuulu maksuvabastusi käsitlevad sätted.“

<sup>6</sup> 26. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 48) ja 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 20). Hiljutisemast kohtupraktikast vt 18. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, punkt 32).

<sup>7</sup> Vt eelkõige 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus Pfeiffer jt (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punktid 110–118).

<sup>8</sup> Vt käesoleva ettepaneku punktid 35–47.

<sup>9</sup> Vt eriti 30. aprilli 1996. aasta kohtuotsus CIA Security International (C-194/94, EU:C:1996:172) ja 28. jaanuari 1999. aasta kohtuotsus Unilever (C-77/97, EU:C:1999:30).

<sup>10</sup> Vt eelkõige 22. novembri 2005. aasta kohtuotsus Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punktid 75–77) ning 6. novembri 2018. aasta kohtuotsus Bauer ja Willmeroth (C-569/16 ja C-570/16, EU:C:2018:871, punktid 80–91).

<sup>11</sup> Vt nt 8. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Dillenkofer jt (C-178/94, C-179/94 ja C-188/94–C-190/94, EU:C:1996:375, punkt 27). Vt samuti 14. juuli 1994. aasta kohtuotsus Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 27). Vt selles küsimuses siiski Szpunar, M., *Direct Effect of Community Directives in National Courts – Some Remarks Concerning Recent Developments*, Natolin European Centre, 2003, lk 4.

<sup>12</sup> ELT 2009, L 9, lk 12.

<sup>13</sup> Direktiiv 2008/118 ei ole enam jõus ja on tunnustatud kehtetuks nõukogu 19. detsembri 2019. aasta direktiiviga (EL) 2020/262, millega nähakse ette aktsiisi üldine kord (ELT 2020, L 58, lk 4).

## **B. Liikmesriigi õigus**

6. 2. veebruari 2007. aasta seadusandliku dekreeedi nr 26, millega rakendatakse direktiiv 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (Decreto Legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità),<sup>14</sup> artikliga 5 muudeti 28. novembri 1988. aasta dekreetseaduse nr 511/1988, mis sisaldab kiireloomulisi sätteid piirkondliku ja kohaliku rahanduse kohta (Decreto Legge 28 novembre 1988, n. 511, Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale), artiklit 6,<sup>15</sup> kehtestades elektriaktsiisi provintsi tasandi lisamaksu (edaspidi „lisamaks“).

7. 14. märtsi 2011. aasta seadusandliku dekreeedi nr 23 riigi ja kohaliku omavalitsuse maksustamispädevuse jaotuse kohta (Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale)<sup>16</sup> artiklis 2 oli sätestatud, et alates 2012. aastast lakkab lisamaks olemast kohaldatav tavastaatusega maakondades. Seejärel tunnistati lisamaks alates 1. aprillist 2012 lõplikult kehtetuks 2. märtsi 2012. aasta dekreetseaduse nr 16, mis sisaldab kiireloomulisi sätteid maksualaste lihtsustuste ning maksuotsuse menetluse tõhustamise ja tugevdamise kohta (Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento),<sup>17</sup> artikliga 4.

8. 26. oktoobri 1995. aasta seadusandliku dekreeedi nr 504, mis sisaldab konsolideeritud aktsiisinormistikku (Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, Testo Unico Accise),<sup>18</sup> artikli 14 lõikes 1 on sätestatud, et „alusetult makstud aktsiis makstakse tagasi“; lõikes 2 on sätestatud, et „tagastustaotlus tuleb esitada kahe aasta jooksul alates aktsiisi tasumise kuupäevast või kuupäevast, mil vastavat õigust saab teostada, vastasel korral nõue aegub“, ning lõikes 4 on sätestatud, et „kui kohtumenetluse tulemusel mõistetakse aktsiisikohustuslaselt kolmanda isiku kasuks välja summa, mille viimane aktsiisikulu edasikandmise korras alusetult pidi tasuma, peab see maksukohustuslane esitama selle summa tagastustaotluse 90-päevase aegumistähtaja jooksul alates teda seda summat tagastama kohustava kohtuotsuse jõustumisest“.

## **III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused**

9. Põhikohtuasja hagejad (Gabel Industria Tessile S.p.A ja Canavesi S.p.A) on kumbki äriühingud, mis sõlmisid individuaalselt lepingu ühe kostjaga (vastavalt A2A Energia S.p.A. ja Energit S.p.A.) oma tootmiskohtade varustamiseks elektrienergiaga ning maksid neile selle eest nõutud tasu, sealhulgas lisamaksuks nõutud summa ajavahemiku 2010–2011 eest.

10. Hagejad esitasid 2020. aastal kostjate peale kaebuse Tribunale di Comole (Como kohus, Itaalia), nõudes lisamaksuks tasutud summa tagastamist põhjendusel, et riigisisese õiguse sätted, millega see maks kehtestati, ei ole kooskõlas liidu õigusega.

<sup>14</sup> *GURI*, nr 68, 22. märts 2007.

<sup>15</sup> *GURI*, nr 280, 29. november 1988.

<sup>16</sup> *GURI*, nr 67, 23. märts 2011.

<sup>17</sup> *GURI*, nr 52, 2. märts 2012.

<sup>18</sup> *GURI*, nr 279, 29. november 1995.

11. Tribunale di Como (Como kohus) märgib, et pärast Euroopa Kohtu otsuseid *Undis Servizi ja Messer France*<sup>19</sup> on Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) tuvastanud lisamaksu vastuolu direktiivi 2008/118 artikli 1 lõikega 2.

12. Põhikohtuasi on – nagu Tribunale di Como (Como kohus) lisab – üks mitmest pooleliolevast kohtuvaidlusest selle üle, mis saab summadest, mis on alusetult makstud alates liikmesriikidele direktiivi 2008/118 rakendamiseks antud tähtaja lõpust kuni hetkeni, mil Itaalia seadusandja otsustas, et lisamaksu kohaldamine lõpetatakse. Selle suhtes on Itaalia alama astme kohtud kasutanud kahte erinevat lähenemisviisi.

13. Esimese lähenemisviisi kohaselt tuleb hagid jätta rahuldamata, sest kuivõrd kostjad on eraõiguslikud äriühingud, tähendaks asjakohaste riigisisese õiguse sätete kohaldamata jätmise direktiivi 2008/118 sätete horisontaalse vahetu õigusmõju tunnustamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus toonitab, et riigisisese õiguse sätete kohaldamata jätmise tähendaks seda, et eraõiguslikule isikule luuakse uus kohustus: maksta õigusvastaselt kogutud maksusumma tagasi lõppkasutajale. Teise lähenemisviisi kohaselt aga tuleb hagid rahuldada, sest – kui õigesti aru saan – tõhususe põhimõte eeldab, et liikmesriigi kohtud kohaldavad ülevõtmata direktiivi sätteid ka eraõiguslike isikute vahelises vaidluses.

14. Kuna Tribunale di Como (Como kohus) kahtles selles, kuidas tõlgendada asjakohaseid liidu õiguse põhimõtteid ja sätteid, otsustas ta menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas Euroopa Liidu õigusallikate süsteem üldiselt ja konkreetselt ELTL artikli 288 kolmas lõik keelavad liikmesriigi kohtul jätta eraõiguslike isikute vahelises vaidluses kohaldamata liikmesriigi õigusnormi, mis on vastuolus ülevõtmata või valesti ülevõetud direktiivi selge, täpse ja tingimusteta sättega, kui kohaldamata jätmise tagajärjel tekib eraõiguslikule isikule lisakohustus, olukorras, kus see kujutab endast liikmesriigi õigusnormide [...] kohaselt eeltingimust, et see eraõiguslik isik saaks sellest direktiivist tulenevatele õigustele riigi vastu tugineda?
2. Kas tõhususe põhimõttega on vastuolus, kui liikmesriigi õigusnorm [...] ei võimalda lõpptarbija nõuda alusetult tasutud maksu tagasi otse riigilt, vaid annab talle üksnes võimaluse esitada vastava tagastusnõudega hagi maksukohustuslase vastu, kellel on ainsana õigus nõuda maksuhaldurilt asjaomase summa tagastamist, kusjuures ainsale maksu õigusvastasuse põhjusele – ehk vastuolule [liidu] direktiiviga – saab tugineda üksnes maksukohustuslase ja maksuhalduri vahelises suhtes, kuid mitte selle maksukohustuslase ja lõpptarbija vahelises suhtes, mis takistab sisuliselt tagasinõudmise toimimist – või tuleks tõhususe põhimõtte järgimise tagamise kaalutlusel möönda, et sellisel juhul on lõpptarbija õigus esitada nõue otse riigi vastu, kuna tegemist on ühega neist juhtudest, kus sellel tarbijal on alusetult tasutud maksu võimatu või ülemäära raske tarnijalt tagasi nõuda?“

15. Euroopa Kohus palus 17. mail 2023 eelotsusetaotluse esitanud kohtult selgitust seoses alusetult makstud maksu tagastamise riigisisese menetluse kohta, millele vastati 31. mai 2023. aasta kirjaga.

16. Hispaania valitsus ja Euroopa Komisjon on esitanud kirjalikud seisukohad ning esitasid kohtuistungil, mis toimus 13. septembril 2023, ka suulised seisukohad.

<sup>19</sup> Vastavalt 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus (C-553/15, EU:C:2016:935) ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus (C-103/17, EU:C:2018:587).

## IV. Analüüs

### A. Esimene küsimus: *direktiivide horisontaalne ja vertikaalne õigusmõju*

17. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimese küsimusega Euroopa Kohtult teada, kas liidu õigusega on vastuolus see, kui liikmesriigi kohus jätab kahe eraõigusliku isiku vahelises vaidluses kohaldamata riigisisese õiguse sätte, mis on vastuolus direktiivi selge, täpse ja tingimusteta sättega, mida ei ole üle võetud, isegi kui seda on vaja, et hageja saaks tugineda talle sellest direktiivist tulenevatele õigustele.

18. Pealispindselt oleks vastus sellele küsimusele – põhjustel, mida edaspidi selgitan – üsna lihtne. Eelotsusetaotlusest nähtub aga, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovis tõstatada seoses direktiivide vahetu õigusmõjuga mitu küsimust, mis ulatuvad eelotsuse küsimuse tekstist kaugemale. Niisiis püüan järgmistes jagudes käsitleda kõiki neid küsimusi.

#### 1. *Direktiivide vahetu õigusmõju liidu ja riigisiseses õiguses*

19. Käsitlen kõigepealt küsimust, mis on esimeses eelotsuse küsimuses otseselt sõnastatud: kas liikmesriigi kohtul on *lubatud* kohaldada ülevõtmata direktiivi sätteid eraõiguslike isikute vahelises vaidluses?

20. Hiljutises kohtuotsuses, mis puudutas ülevõtmata direktiivi sätteid, kinnitas Euroopa Kohus esmalt, et „liikmesriigi kohus ei ole kohustatud jätma ainuüksi liidu õiguse alusel kohaldamata liidu õigusnormiga vastuolus olevat riigisisest õigusnormi, kui sellel liidu õigusnormil ei ole vahetut õigusmõju“. Seejärel märkis ta, et see põhimõte „ei mõjuta selle kohtu või liikmesriigi pädeva haldusasutuse võimalust jätta *riigisisese õiguse alusel* kõrvale mis tahes riigisisese õiguse norm, mis on vastuolus liidu õiguse sättega, millel puudub vahetu õigusmõju“.<sup>20</sup>

21. Lihtsalt väljendudes tähendab see seda, et liidu õigus ei *kohusta* liikmesriigi kohtuid jätma eraõiguslike isikute vahelistes vaidlustes kohaldamata riigisisese õiguse sätteid, mis on vastuolus vahetu õigusmõjuta liidu õigusnormidega, kuid ka ei *keela* liikmesriikide kohtutel seda teha, kui see on riigisiseses õiguses ette nähtud. Teisisõnu võivad liikmesriikide kohtud anda direktiividele riigisisese õiguse alusel horisontaalse vahetu õigusmõju.

22. Kohtuistungil vaidles Hispaania valitsus eespool kirjeldatud arusaamale vastu põhjendusel, et see tekitaks teataval kujul ebavõrdsuse eraõiguslike isikute vahel.

23. Usun siiski vastupidist. Kui üldse, tekitab just direktiivide üle võtmata jätmise ebavõrdsust i) liidu tasandil, sest eraõiguslikel isikutel võib, kuid ei pruugi olla õigusi, mis on antud neile liidu tasandil, olenevalt näiteks sellest, millises liikmesriigis nad elavad või töötavad, ning ii) liikmesriigi tasandil ühelt poolt avalik-õiguslike isikute suhtes oma õigusi jõustada saavate isikute ja teiselt poolt selliste isikute vahel, kes vaatamata sellele, et nad tuginevad nendelesamadele liidu õigusnormidele, ei saa jõustada oma õigusi, sest vastaspool on eraõiguslik isik. Seega likvideeriks

<sup>20</sup> 18. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, punkt 33). Kohtujuristi kursiiv.

ülevõtmata direktiivi horisontaalne kohaldamine – kui riigisisene õigus seda võimaldab – ebaõiglase eristamise algpõhjuse.<sup>21</sup> Üldisemalt suurendaks ka see kõnealuste direktiivide kasulikkude mõju (*effet utile*).

24. Ma ei näe ühtegi usutavat põhjust, miks liidu õigust peaks tõlgendama nii, et see keelab kohaldada liikmesriigisisese õiguskorras täielikumalt ja tõhusamalt liidu õigusnorme, mis oleksid olnud üldkohaldatavad, kui tegu ei oleks olnud selle liikmesriigi enda suutmatusega.<sup>22</sup>

25. Samas, kui liikmesriigi kohus ei saa riigisisese õiguse alusel direktiividele horisontaalset vahetut õigusemõju omistada, ei kohusta liidu õigus – nagu juba mainitud – teda seda tegema. Sellest tekib järgmine küsimus: kas Euroopa Kohus peaks oma sellekohast praktikat uuesti kaaluma?

## 2. Põhireegel: direktiividel ei ole kohustuslikku horisontaalset vahetut õigusemõju

26. Minu arvates oleks vähe kasu arutelust selle üle, kas Euroopa Kohus peaks oma sellekohast praktikat uuesti kaaluma.

27. Kahtlemata võib leida häid argumente (ning vastuargumente) direktiivide horisontaalse vahetu õigusemõju tunnustamise poolt ja vastu. Ent hoolimata selle küsimuse keerukusest – mille piisav käsitlemine eeldaks pikka õiguslikku analüüsi – võib kergesti jääda mulje, et kõik vajalik on juba öeldud.<sup>23</sup>

28. Mis puutub minu arvamusse, siis ühest küljest tunnustan nende argumentide jõudu, mida varasemad kohtujuristid on esitanud direktiivide „erandlikkuse“ vastu. Nad on leidnud, et direktiividele vahetu õigusemõju omistamiseks ilma kostja staatusel põhineva eristamiseta on olemas kaalukad põhjused. Nende kohtujuristide arvates sellega muu hulgas i) likvideeritaks arvukad vastuolud, mis on tekkinud sellekohase kohtupraktika järkjärgulisest väljakujunemisest; ii) takistataks liikmesriikide kohtuid liidu õigusega kooskõla tagamisel tuginemast küsitavatele riigisisese õiguse tõlgendustele; iii) tugevdataks isiku õigust tõhusale õiguskaitsevahendile ja üldisemalt laiendataks liidu õiguse toimivust ning iv) hoitaks ära diskrimineerimine isikute vahel ja tagataks eraõiguslikele ettevõtjatele avalik-õiguslike ettevõtjatega võrdsed konkurentsitingimused.<sup>24</sup>

29. Teisest küljest aga pean tunnustama, et on mitu argumenti, mis räägivad direktiivide horisontaalse vahetu õigusemõju tunnustamise vastu. ELTL artiklis 288 on ilma mingi kahtluseta eristatud seal ette nähtud eri õigusakte. Erinevalt määrustest, mis on kirjelduse kohaselt „tervikuna siduv[ad] ja vahetult kohaldatav[ad] kõikides liikmesriikides“, on direktiivid „saavutatava tulemuse seisukohalt siduv[ad] iga liikmesriigi suhtes, kellele [need] on adresseeritud, kuid jäta[avad] vormi ja meetodite valiku selle riigi ametiasutustele“. Minu

<sup>21</sup> Tegelikult võib direktiivide sätetele kohtupraktika kohaselt „tugineda [...] riigi vastu, olenemata sellest, kellena riik toimib – kas *tööandja* või avaliku võimu asutusena“ (kohtujuristi kursiiv). Vt muu hulgas 26. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 42) ning 12. juuli 1990. aasta kohtuotsus Foster jt (C-188/89, EU:C:1990:313, punkt 17).

<sup>22</sup> Lõpuks, kui üks direktiivide horisontaalset vahetut õigusemõju eitamise põhjus on säilitada liikmesriikide manööverdamisruum teatavate liidu õigusnormide ülevõtmisel riigisisese õigusesse (vt käesoleva ettepaneku punkt 29), oleks mõistlik, et liikmesriikidel on vabadus sellest õigusest loobuda.

<sup>23</sup> Vrd juhtkiri „Is there more to say about the direct effect of Directives?“, *European Law Review*, 2018, lk 621.

<sup>24</sup> Vt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud ettepanekud.

hinnangul on Euroopa Kohtu praktika eesmärk niisiis olnud säilitada seda laadi õigusaktis, milles väljendub liidu õiguskorra „föderaalne“ element,<sup>25</sup> selle aktiivi eritunnused<sup>26</sup> ja konstitutsiooniline olemus<sup>27</sup>.

30. On tõsi, et liidu õiguskord on 2023. aastal üsna erinev sellest, milles Euroopa kohus tegi kohtuotsused Marshall ja Faccini Dori.<sup>28</sup> Nimelt on liidu institutsioonilist ja konstitutsioonilist õigusmaastikku Amsterdami, Nice'i ja kõige enam Lissaboni lepinguga paljuski muudetud. Siiski näib mulle, et (nüüdsesse) ELTL artiklisse 288 tehtud muudatused – pidades silmas 2002.–2003. aasta Euroopa tuleviku konvendil<sup>29</sup> ja sellele järgnenud valitsustevahelistel konverentsidel peetud konkreetseid arutelusid<sup>30</sup> – ei toeta mõtet, et aluslepingute koostajad soovisid muuta põhimõttelist erinevust määruste ja direktiivide vahel.

31. Seega, võttes arvesse hiljutist sellekohast kohtupraktikat, sealhulgas suurkoja praktikat,<sup>31</sup> kahtlen Euroopa Kohtu valmiduses oma sellekohast praktikat uuesti kaaluda, veel vähem ära muuta. Mulle näib, et vähemalt praegu – kui kasutada tennisest pärit kujundeid – on pall liikmesriikide väljakupoolel: Euroopa Kohtu sellekohane praktika on selge ja neile teada ning kui olukord neid ei rahulda, saavad nad seda muuta nii, et muudavad aluslepinguid.<sup>32</sup>

32. Samas oleks asjaolu, et liidu õigus ei kohusta liikmesriikide kohtuid direktiivide horisontaalset vahetatut õigumõju tunnustama, põhikohtuasjas ebaoluline, kui asuda seisukohale, et vaidluses osaleb üks eraõiguslik isik (tarbija) ja üks riigi harundina tegutsenud isik (ettevõtja). Ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole seda küsimust otsesõnu tõstatanud, arutati seda Euroopa Kohtu menetluse käigus.

### 3. Vertikaalne vahetu õigumõju ja mõiste „liikmesriik“

33. Alates kohtuotsustest Van Duyn ja Ratti<sup>33</sup> on Euroopa Kohus järjepidevalt sedastanud, et (nüüdses) ELTL artikliga 288 direktiividele omistatud siduva mõjuga oleks vastuolus välistada õigussubjektide võimalus tugineda kohustustele, mis on liikmesriikidele nende õigusaktidega pandud. Muu hulgas on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriikidele ei saa olla lubatud kasutada ära seda, et nad ise on jätnud direktiivi üle võtmata.<sup>34</sup> Sellest tulenevalt võivad õigussubjektid õiguspäraselt tugineda – oma nõuete toetuseks või enda kaitseks – ülevõtmata direktiivide selgetele, täpsetele ja tingimusteta sätetele vaidlustes direktiivi üle võtmata jätnud liikmesriigi ametiasutusega (vertikaalne vahetu õigumõju).

<sup>25</sup> Vrd Dickon, J., „Directives in EU Legal Systems: Whose Norms Are They Anyway?“, *European Law Journal*, 2011, lk 190.

<sup>26</sup> Lõpuks, kui tunnustada direktiivide horisontaalset vahetatut õigumõju, ei jääks selle aktiivi ja määruse vahele mingit sisulist erinevust.

<sup>27</sup> Vt selle kohta 22. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Cresco Investigation (C-193/17, EU:C:2019:43, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika): „Üle võtmata või ebaõigesti üle võetud direktiividele tuginemise õiguse laiendamine eraõiguslike isikute vaheliste suhete valdkonnale tähendaks nimelt, et liidule omistataks pädevus kehtestada vahetu õigumõjuga kohustusi eraõiguslikele isikutele, samas kui tal on see pädevus üksnes valdkondades, milles tal on volitused võtta vastu määrusi“.

<sup>28</sup> Vt eespool 6. joonealune märkus.

<sup>29</sup> Vt muu hulgas *Final Report of Working Group IX on Simplification*, 29. november 2002, CONV 424/02, lk 3–6, ja Piris, J.-C., *The Constitution for Europe – A Legal Analysis*, Cambridge University Press, 2006, lk 70–73.

<sup>30</sup> Vt nt Piris, J.-C., *The Lisbon Treaty – A Legal and Political Analysis*, Cambridge University Press, 2010, lk 92–94.

<sup>31</sup> Vt 18. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, punkt 32). Vt samuti 22. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Cresco Investigation (C-193/17, EU:C:2019:43, punkt 72) ja 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Smith (C-122/17, EU:C:2018:631, punkt 42).

<sup>32</sup> Nagu nad tegid, kui muutsid (nüüdset) ELTL artikli 263 neljandat lõiku pärast seda, kui Euroopa Kohus oli teinud 25. juuli 2002. aasta kohtuotsuse Unión de Pequeños Agricultores vs. nõukogu (C-50/00 P, EU:C:2002:462) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsuse komisjon vs. Jégo-Quéré (C-263/02 P, EU:C:2004:210).

<sup>33</sup> 4. detsembri 1974. aasta kohtuotsus Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133) ja 5. aprilli 1979. aasta kohtuotsus Ratti (148/78, EU:C:1979:110).

<sup>34</sup> Kooskõlas *estoppel*'i põhimõttega (või põhimõttega *nemo potest venire contra factum proprium*).

34. Aastate jooksul on Euroopa Kohus selgitanud, et eespool kirjeldatu kehtib olenemata sellest, millist konkreetset pädevust ametiasutus teostab (kas ta tegutseb tööandjana või ametiasutusena), ja sellest, kas see asutus tegelikult vastutab selle eest, et liikmesriik on jätnud kõnealuse direktiivi üle võtmata.<sup>35</sup>

35. Käesolevas asjas on aga veelgi olulisem, et Euroopa Kohus on selles kontekstis sisustanud mõistet „liikmesriik“ laialt. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saab tugineda direktiivi tingimusteta ja piisavalt täpsetele sätetele niisuguste organisatsioonide või üksuste vastu, mida tuleb samastada riigiga „kas seetõttu, et nad on laiemas mõttes riigile kuuluvad avalik-õiguslikud juriidilised isikud“, või – kui neid reguleerib eraõigus – seetõttu, et „nad alluvad riigiasutusele või on riigiasutuse kontrolli all“, või – teise võimalusena – seetõttu, „et riigiasutus on andnud neile avaliku ülesande ja neil on selleks [teatavad] laiema volitused“ (edaspidi „Fosteri kriteerium“).<sup>36</sup>

36. Käesolevas asjas nähtub toimikust, et põhikohtuasjas ei ole kostjad avalik-õiguslikud organisatsioonid. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb siiski kindlaks teha, kas tegu on ühega kahest ülejäänud alternatiivsest olukorrast, mis puudutavad eraõiguslikke isikuid.<sup>37</sup> See on nii mitte ainult seetõttu, et Euroopa Kohtul ei ole kogu teavet, mida on vaja sellise hinnangu andmiseks, vaid põhimõttelisemalt ka seetõttu, et hinnangu täpsuse huvides võib olla vaja tõlgendada riigisisese õiguse sätteid või põhimõtteid.

37. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu abistamiseks lisaksin lühidalt mõne kaalutluse seoses hinnanguga, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb anda.

38. Olen Hispaania valitsusega põhimõtteliselt nõus, et selle tuvastamiseks, kas üks või teine üksus vastab „Fosteri kriteeriumile“, on harilikult vaja hinnata iga juhtumit eraldi, võttes seejuures arvesse kõiki olulisi asjaolusid seoses selle üksuse organisatsiooni ja tegevusega.

39. Näiteks selleks, et kindlaks teha, kas eraõiguslik üksus „allu[b] riigiasutusele või on riigiasutuse kontrolli all“, peab kohus analüüsima, kas riik saab avaldada otseselt või kaudselt valitsevat mõju selle üksuse otsuste tegemisel – kui mitte selle igapäevategevusele, siis vähemalt kõige olulisematele valikutele ja strateegilistele otsustele.

40. Selleks on oluline võtta asjakohaste õigusaktide ja üksuse sise-eeskirjade põhjal arvesse niisuguseid asjaolusid nagu i) omandi struktuur; ii) erilise hääle- või vetoõiguse olemasolu mingi muu üksuse kasuks; iii) juhtorganite liikmeskond ja liikmete ametisse nimetamise kord; iv) üksuse tegevuse liik; v) üksuse eesmärk või eesmärgid ning vi) see, kuidas üksust rahastatakse.<sup>38</sup> Nii ei määra pelgalt see, kui riigil (või muul võimuorganil) on äriühingus osalus – nagu minu arusaama kohaselt põhikohtuasja kostjate puhul on –, iseenesest veel seda, kas see äriühing on riigi kontrolli all.

<sup>35</sup> Vt eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

<sup>36</sup> Vt eelkõige 12. juuli 1990. aasta kohtuotsus Foster jt (C-188/89, EU:C:1990:313, punkt 18) ning 10. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Farrell (C-413/15, EU:C:2017:745, punktid 33–35).

<sup>37</sup> Vt nt 14. septembri 2000. aasta kohtuotsus Collino ja Chiappero (C-343/98, EU:C:2000:441, punkt 24); 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 40) ning 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Portugás (C-425/12, EU:C:2013:829, punkt 31).

<sup>38</sup> Vt analoogia alusel 24. novembri 1982. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa (249/81, EU:C:1982:402, punktid 10–15); 16. mai 2002. aasta kohtuotsus Prantsusmaa vs. komisjon (C-482/99, EU:C:2002:294, punkt 55) ja 5. novembri 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-325/00, EU:C:2002:633, punktid 14–21). Vt selle kohta samuti kohtujurist Van Greveni ettepanek kohtuasjas Foster jt (C-188/89, EU:C:1990:188, lk 21).



41. Mis puudutab selle kindlakstegemist, kas avalik-õiguslik asutus on andnud eraõiguslikule üksusele „avaliku ülesande“ ja sel eesmärgil „laiemad volitused“, määrin järgmist.

42. Kõigepealt ei tuleks seda, kas eraõiguslikku üksust tuleb kohelda riigiga võrreldavalt, minu arvates hinnata (üksnes) asjaomase üksuse üldise laadi ja tegevuse põhjal. Nimelt on eriti oluline see, kas „Fosteri kriteerium“ on täidetud kõnealuse vaidluse põhjustanud *suhte enda* puhul. Õigupoolest on võimalik, et eraõiguslikul üksusel on üks või mitu tegevust avalikes huvides, mille osas on tal laiemad volitused, ja samal ajal ka puhtäriline tegevus, mille osas ta tavapärastel tingimustel konkureerib teiste ettevõtjatega tavapärastel tingimustel.<sup>39</sup>

43. Peale selle on need kaks asjaolu – „avalik huvi“ ja „laiemad volitused“ – selgelt kumuleeruvad: selleks, et üksust saaks pidada riigi harundiks, peavad esinema mõlemad. Need asjaolud võivad olla ka omavahel seotud selles mõttes, et erivolitused on asjaomasele üksusele antud „eesmärgil“, et ta saaks avalikes huvides tõhusalt tegutseda.<sup>40</sup>

44. Samuti erineb loomulikult liikmesriigiti see, millised eesmärgid on „avalikes huvides“. Siiski kajastub selles mõistes tingimata arusaam, et üksuse tegevuse eesmärk ei tohi olla üksnes (või valdavalt) selle üksuse omanike või sellega seotud rühmade kasu, vaid ühiskonna kui terviku kasu. Samuti on mõistlik eeldada, et avaliku teenuse osutamise ülesande andmine peaks tulenema seadusandlikust või haldusaktist.<sup>41</sup>

45. Lõpuks tuleb „laiemate volituste“ olemasolu tuvastamisel võrrelda kõnealuse vaidluse põhjustanud suhet reguleerivaid eeskirju nendega, mis reguleerivad eraõiguslike isikute vahelisi suhteid. Kas asjaomane üksus ja selle vastaspool on omavahelises suhtes võrdses või vähemalt võrreldavas olukorras? Kas asjaomane üksus saaks ühepoolselt kehtestada mingi kohustuse või piirata vastaspoole õigusi?

46. Seda aspekti üldisemalt kokku võttes tahan lisada, et minu arvates ei saa „Fosteri kriteeriumi“ rakendada ülemäära laialt.<sup>42</sup> Tänapäeva maailmas on suurem osa majandustegevust ühel või teisel viisil tugevalt reguleeritud. Samuti püüavad paljud üksused (näiteks vabaiühendused) saavutada eesmäärke avalikes huvides, olgugi et nad ei ole riigiga kuidagi seotud, ja samamoodi on paljud äriühingud (tervikuna või osaliselt) riigi omandis, kuid ei tegutse avalikul eesmärgil.

47. Et horisontaalse ja vertikaalse eristamine ei muutuks pelgalt formaalsuseks, on järelikult oluline, et eraõiguslikke üksusi peetakse niisuguste vaidluste kontekstis nagu eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevad vaidlused riigi harundina tegutsevaks vaid juhul, kui „avalik“ kontroll nende üksuste üle või nende tegevuse avalikkus on selgelt tuvastatav. Kiusatus „lõigata otse“, et aidata tarbijaid ja/või leida pragmaatiline ja õiglane lahendus vaidlustes, mis näivad asjakohase menetlusraamistiku põhjal olevat liiga keerulised, võib olla mõistetav, kuid ei oleks lõpuks ikkagi mõistlik.

<sup>39</sup> Samamoodi kohtujurist Sharpstoni ettepanek kohtuasjas Farrell (C-413/15, EU:C:2017:492, punkt 141).

<sup>40</sup> *Ibidem*, punkt 49.

<sup>41</sup> *Ibidem*, punktid 143–146.

<sup>42</sup> Vt samamoodi analüüs kohtujurist Wahli ettepanekus kohtuasjas Portugás (C-425/12, EU:C:2013:623, punktid 35–44).

#### 4. Kas tõhususe tagamise vajadus on erand põhireeglist?

48. Eelotsusetaotluses soovib selle esitanud kohus teada ka seda, kas niisuguses olukorras, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas – s.o olukorras, kus hagejate õiguste teostamisele on olulisi menetluslikke takistusi –, võib liidu tõhususe põhimõtet tõlgendada nii, et see kohustab liikmesriigi kohtuid erandlikult kohaldama ülevõtmata direktiivide sätteid ka eraõiguslike isikute vahelistes vaidlustes.

49. Ma ei arva, et see on nii. Euroopa Kohus on kasutanud tõhususe (mida käsitatakse kui *effet utile*'i<sup>43</sup>) põhimõtet tõlgendusvahendina, mis ühest küljest võimaldab välistada niisuguseid liidu sätete tõlgendusi, mis seaksid kahtluse alla nende sätete õiguspärasuse, muudaksid need tarbetuks või viiksivad absurdsete tulemusteni, ning teisest küljest eelistada tõlgendusi, mis tagavad asjaomaste sätete „täieliku mõju“, s.o võimaluse saavutada nende sätetega liidu seadusandja taotletav eesmärk<sup>44</sup>.

50. Seevastu ei saa tõhususe põhimõtet minu arvates kasutada kui vahendit, millega „maksimeeritakse“ liidu õiguse sätte ulatus ja toime kuni selleni, et need on seadusandja selge tahtega võrreldes laiemad, või minnakse mööda liidu õiguskorra konstitutsioonilistest aluspõhimõtetest.

51. Ka veel ühe<sup>45</sup> – ja ebamääraselt määratletud – erandi loomine horisontaalse õigusemõju puudumise reeglist *extrema ratio* juhtudeks („kui mitte miski muu ei aita“) suurendaks minu arvates vaid õiguslikku ebakindlust<sup>46</sup>. See on valdkond, mida mõningad vaatlejad on praeguse õigusnormistiku juures kirjeldanud kui väga keerulist<sup>47</sup> või niisugust, millel puudub sidusus<sup>48</sup>. Osa sellest kriitikast on tõepoolest põhjendatud. Seetõttu kõhklen tegemast ettepanekut erandite ulatuse või arvu suurendamiseks, sest see toimuks süsteemi ettearvatavuse, sidususe ja intellektuaalse tugevuse arvelt.

52. Eeltoodut arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele nii, et i) liidu õigus ei kohusta liikmesriikide kohtuid jätma eraõiguslike isikute vahelistes vaidlustes kohaldamata riigisisese õiguse sätteid, mis on vastuolus vahetu õigusemõjuta liidu õigusnormidega, kuid samas ei keela liikmesriikide kohtutel seda teha, kui see on riigisiseses õiguses ette nähtud, ja ii) direktiivi tingimusteta ja piisavalt täpsetele sätetele saab tugineda eraõiguslike organisatsioonide või üksuste vastu, kui need alluvad ametiasutusele või on ametiasutuse kontrolli all või – teise võimalusena – kui selline ametiasutus on andnud neile avaliku ülesande ja sel eesmärgil teatavad laiemad volitused.

<sup>43</sup> Käsitlen „tõhusust“, mida mõistetakse kui „tõhusat õiguskaitsevahendit“, teise eelotsuse küsimuse kohta hinnangut andes.

<sup>44</sup> Vt selle kohta 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus Itaalia vs. komisjon (C-403/99, EU:C:2001:507, punktid 27, 28 ja 37) ning 22. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Openbaar Ministerie (vahistamismääruse teinud liikmesriigis seaduse alusel moodustatud kohus) (C-562/21 PPU ja C-563/21 PPU, EU:C:2022:100, punkt 95).

<sup>45</sup> Viitan kohtupraktikale, mis on seotud direktiivide nn juhusliku horisontaalse õigusemõjuga, mida on mainitud eespool käesoleva ettepaneku punktis 3.

<sup>46</sup> Vajaduse kohta kooskõlastada selles valdkonnas *effet utile* ja õiguskindlus vt Skouris, V., „Effet Utile versus Legal Certainty: The Case Law of the Court of Justice on the Direct Effect of Directives“, *European Business Law Review*, 2009, lk 241.

<sup>47</sup> Vrd Craig, P., „The Legal Effect of Directives: Policy, Rules and Exceptions“, *European Law Review*, 2009, lk 376 ja 377, ning Bobek, M., „Why Is It Better to Treat Every Provision of a Directive as a (Horizontally) Directly Effective One“, *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, 2023, lk 10.

<sup>48</sup> Vt nt juhtkiri „Horizontal direct effect – A law of diminishing coherence?“, *Common Market Law Review*, 2006, lk 1, ja Dashwood, A., „From Van Duyn to Mangold via Marshall: Reducing Direct Effect to Absurdity?“, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2007, lk 81.

**B. Teine küsimus: riigisisene menetlusautonoomia ja õigusvastaste maksude tagasimaksmine**

53. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teise küsimusega teada, kas *tõhususe põhimõttega* on vastuolus riigisisised õigusnormid, mis ei võimalda lõpptarbijal nõuda alusetult makstud maksu tagasi otse riigilt, vaid annavad talle kõigest võimaluse esitada selle tagasisaamiseks hagi ettevõtja vastu – kes kogus seda maksu riigi nimel ja kellel on ainsana õigus vastav summa maksuhaldurilt tagasi nõuda –, kui maks on õigusvastane põhjusel, et see on vastuolus liidu õigusega, ning sellele põhjusele ei ole võimalik õiguspäraselt tugineda selle ettevõtja vastu.

54. Selle küsimuse on ajendanud põhikohtuasjas vaidluse all olev konkreetne olukord, mille võib – kui olen õigesti aru saanud – kokku võtta järgmiselt: i) hagejad on tarbijad, kes maksid maksu ettevõtjale, kes kogus seda hiljem liidu õigusega vastuolus olevaks loetud maksu riigi eest; ii) niisugustel asjaoludel nagu need, mis on käesolevas asjas vaidluse all, on riigisisese õigusega ette nähtud alusetult makstud maksu tagastamine kaheetapilises menetluses – esiteks peab tarbija (tsiviilkohtus) nõudma ettevõtjalt maksu tagastamist ja seejärel saab see ettevõtja nõuda (halduskohtus) tagastamist riigilt – ning iii) näib, et tarbijad ei saa tugineda eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses direktiivile 2008/118, sest Itaalia ei ole seda direktiivi õigesti üle võtnud ja kostjad on eraõiguslikud äriühingud.

55. Nendel asjaoludel soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas niisugust olukorda nagu põhikohtuasjas tuleb pidada selliseks, kus tarbijal on ülemäära keeruline või võimatu saada alusetult makstud maks tagasi, mistõttu võib olla põhjendatud tema võimalus pöörduda kohtusse otse riigi (mitte seda maksu kogunud ettevõtja) vastu.

56. Pean kõigepealt märkima, et hoolimata selgitustest, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus andis vastuseks Euroopa Kohtu küsimusele, ei ole kõik alusetult makstud maksude tagastamist reguleeriva riigisisese süsteemi aspektid minu jaoks täiesti selged. Seetõttu on minu arvates kahetsusväärne, et käesolevas kohtumenetluses osalemisest on loobunud nii põhikohtuasja pooled kui ka – mida pean eriti kahetsusväärseks – Itaalia valitsus.

57. Näiteks on mul küsimus, kas kõikides olukordades on vaja kahte *kohtumenetlust* tagamaks, et alusetut maksukoormust ei peaks kandma tarbija ega ettevõtja. Peaksin niisugust nõuet üsna problemaatiliseks. Sellega seoses tuleb meeles pidada, et ELL artikli 4 lõike 3 kohaselt lasub kohustus „kasuta[da] kõiki asjakohaseid üld- või erimeetmeid, et tagada aluslepingutest või liidu institutsioonide õigusaktidest tulenevate kohustuste täitmine“, kõikidel liikmesriikide asutustel, mitte ainult õigusasutustel.

58. Nagu Euroopa Kohus on oma otsuses Costanzo märkinud, et „kui on täidetud tingimused, mille alusel Euroopa Kohus on otsustanud, et isikud võivad riigisisestes kohtutes tugineda direktiivi sätetele, on *kõik halduse ametiasutused*, sh detsentraliseeritud asutused [...] kohustatud neid sätteid kohaldama“.<sup>49</sup> Minu arvates on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 sätted piisavalt selged, täpsed ja tingimusteta, et õigussubjekt saaks tugineda neile („vertikaalselt“) ametiasutuste, sealhulgas sellise haldusasutuse nagu maksuhaldur vastu.

<sup>49</sup> 22. juuni 1989. aasta kohtuotsus (103/88, EU:C:1989:256, punkt 31). Kohtujuristi kursiiv.

59. Veelgi olulisem on, et mulle jääb selgusetuks, milliseid õiguskaitsevahendeid, kui üldse, saavad õigussubjektid kasutada alusetult makstud maksu tagasisaamiseks, kui seadusandliku dekreeidi nr 504/1995 artiklis 14 ette nähtud tavamenetlusest ei piisa selle tulemuse saavutamiseks.

60. Sellega seoses pean vajalikuks meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleneb õigus saada tagasi maks, mis on liikmesriigis sisse nõutud sellise maksu keelanud liidu õigust rikkudes, liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ning täiendab neid õigusi. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksu tagasi maksuma. Kui puuduvad maksu tagastusnõudeid reguleerivad liidu õigusnormid, tuleb menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi õiguskorras ette näha nende nõuete esitamise tingimused. Siiski tuleb selle põhimõtte kontekstis järgida võrdväarsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet. Muu hulgas peavad liikmesriigid tagama, et alusetult tasutud summa tagastusnõude esitamise tingimused on niisugused, mis võimaldavad kompenseerida alusetust maksust tingitud majandusliku koormuse.<sup>50</sup>

61. Nende põhimõtete alusel on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriik võib põhimõtteliselt jätta rahuldamata lõpptarbija nõude tagastada talle alusetult tasutud maks, mille koormus talle edasi kanti, põhistades keeldumist sellega, et see tarbija ei ole isik, kes tasus maksu maksuhaldurile. See oleneb sellest, kas nimetatud tarbija – kes lõpliku analüüsi kohaselt kannab selle maksu koormust – saab riigisisese õiguse alusel esitada alusetult tasutud summa tagastamise nõudes hagi maksukohustuslase vastu. Juhul, kui maksu tagasisaamine maksukohustuslaselt osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, on tõhususe põhimõtte kohaselt siiski nõutav, et tarbijal oleks võimalik esitada tagastusnõue vahetult maksuhaldurile ning liikmesriik oleks selleks ette näinud vajalikud meetmed ja konkreetse menetluse.<sup>51</sup>

62. Mulle näib, et need kaalutlused on käesolevas asjas asjakohased. Siiski on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne otsustada, kas kõnealused riigisisemed menetlusnormid on sellised, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas on tarbijal võimatu või ülemäära keeruline alusetult tasutud maksu tagasi saada.

63. Minu arvates ei saa tingimust „ülemäära keeruline“ hinnata abstraktselt, vaid seda tuleb kaaluda iga hageja konkreetsest olukorrast lähtudes. Kas see hageja on „sunnitud“ läbima ühe või mitu menetlust, mis oma keerukuse, kestuse ja/või kulukuse tõttu põhjustavad talle tagasinõutava summa suurust arvestades ebamõistliku koormuse? Samuti tuleb kaaluda, kas nende menetluste kasutamise võimalus (ja mõistlik eduväljavaade) oleks niisugune, millest mõistlik advokaat oleks teadlik, või peaks ta nende õiguskaitsevahendite kasutatavust ebakindlaks?

64. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks jõudma niisuguse analüüsi põhjal järeldusele, et põhikohtuasja hagejatel on tõepoolest praktiliselt võimatu või ülemäära keeruline saada tasutud summa tagasi maksukohustuslaselt, siis tulenevalt liidu õiguses kehtivast tõhususe põhimõttest – mis langeb sel juhul kokku õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile<sup>52</sup> – peab nendel tarbijatel olema võimalik pöörduda alusetult tasutud maksu tagasisaamiseks kohtusse otse riigi vastu.

<sup>50</sup> Vt muu hulgas 20. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Danfoss ja Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, punktid 20–25 ning seal viidatud kohtupraktika).

<sup>51</sup> *Ibid.*, punktid 27 ja 28. Vt samuti 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punktid 41 ning 42).

<sup>52</sup> Ulatuslikult ja rohkemate viidetega selles küsimuses vt kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas An tAire Talmhaíochta Bia agus Mara, Éire agus an tArd-Aighne (C-64/20, EU:C:2021:14, punktid 38–46).

65. Sel juhul oleks tarbijatel riigi vastu algatatud menetluses „kaks trumpi tagataskus“. Ühest küljest saaksid nad väita, et menetlusnorm, mis takistab neid pöördumast kohtusse otse riigi vastu, tuleb tunnistada kohaldamatuks seetõttu, et see on vastuolus liidu õiguses kehtiva tõhususe põhimõttega, ja teisest küljest saaksid nad tugineda direktiivi 2008/118 sätetele, kuna vaidlus on „vertikaalset“ laadi.

66. Seda arvesse võttes tuleb teisele eelotsuse küsimusele minu arvates vastata nii, et liidu õigusega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis ei võimalda lõpptarbija nõuda liidu õigust rikkudes kehtestatud maksu tagasi otse riigilt, vaid annavad talle ainult võimaluse nõuda seda maksu tagasi ettevõtjalt, kes kogus seda riigi nimel. Kui aga maksu tagasisaamine teenuseosutajalt osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, siis tulenevalt tõhususe põhimõttest peab tarbijal olema võimalus esitada tagastusnõue otse maksuhalduri vastu.

## V. Ettepanek

67. Kokkuvõttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunale di Como (Como kohus, Itaalia) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Liidu õigus ei kohusta liikmesriikide kohtuid jätma eraõiguslike isikute vahelistes vaidlustes kohaldamata riigisisese õiguse sätteid, mis on vastuolus vahetu õigumõjuta liidu õigusnormidega, kuid samas ei keela liikmesriikide kohtutel seda teha, kui see on riigisiseses õiguses ette nähtud. Siiski saab direktiivi tingimusteta ja piisavalt täpsetele sätetele tugineda eraõiguslike organisatsioonide või üksuste vastu juhul, kui need alluvad ametiasutusele või on ametiasutuse kontrolli all või – teise võimalusena – kui selline ametiasutus on andnud neile avaliku ülesande ja sel eesmärgil vastavad laiemad volitused.
2. Liidu õigusega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mis ei võimalda lõpptarbija nõuda liidu õigust rikkudes kehtestatud maksu tagasi otse riigilt, vaid annavad talle ainult võimaluse nõuda seda maksu tagasi teenuseosutajalt, kes kogus seda riigi nimel. Kui aga maksu tagasisaamine teenuseosutajalt osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, siis tulenevalt tõhususe põhimõttest peab tarbijal olema võimalus esitada tagastusnõue otse maksuhalduri vastu.