



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
NICHOLASA EMILIOUA
od 16. studenoga 2023.¹

Predmet C-316/22

**Gabel Industria Tessile SpA,
Canavesi SpA
protiv
A2A Energia SpA,
Energit SpA,
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,
uz sudjelovanje:
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunale di Como (Sud u Comu, Italija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 288. UFEU-a – Izravan učinak direktiva – Horizontalni izravan učinak – Vertikalni izravan učinak – Test iz presude Foster – Subjekti koje se smatra pojavnim oblicima države – Direktiva 2008/118/EZ – Opskrbljivač električnom energijom – Povrat poreza plaćenih u suprotnosti s pravom Unije – Postupovna autonomija – Načelo djelotvornosti”

I. Uvod

1. Malo je tema koje fasciniraju generacije pravnika koji se bave pravom Unije onoliko koliko to čini tema izravnog učinka direktiva. Ona je predmet opsežnih rasprava (a donekle i velikih kontroverzi), kako unutar Unijinih institucija tako i u akademskim krugovima, od 1960-ih² do danas³.

2. Više je nezavisnih odvjetnika u prošlosti preporučilo Sudu da prizna ne samo *vertikalni* nego i *horizontalni* izravan učinak direktiva koje nisu prenesene u nacionalna prava⁴ te na taj način „izliječi” (barem djelomično) Unijin pravni poredak od onoga što se znamenito opisivalo kao

¹ Izvorni jezik: engleski

² Vidjeti, uz brojna upućivanja na suvremene dokumente, 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., str. 290.

³ Za veoma nedavan doprinos toj temi, vidjeti 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., str. 1.

⁴ Vidjeti, osobito, mišljenje nezavisnog odvjetnika W. Van Gervena u predmetu Marshall (C-271/91, EU:C:1993:30, t. 12.); mišljenje nezavisnog odvjetnika C. O. Lenza u predmetu Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:45, t. 43. do 73.); i mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu Vaneetveld (C-316/93, EU:C:1994:32, t. 18. do 34.). Vidjeti također usputna razmatranja u mišljenju nezavisne odvjetnice E. Sharpston u predmetu Farrell (C-413/15, EU:C:2017:492, t. 150.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Cresco Investigation (C-193/17, EU:C:2018:614, t. 145.).

„dječja bolest” prava Unije⁵. Unatoč tomu, sudska praksa Suda je u tom pogledu ostala poprilično dosljedna. Sud je od presuda Marshall i Faccini Dori više puta utvrdio da direktiva ne može sama po sebi pojedincu nametati obveze te da se stoga na nju nije moguće pozivati protiv pojedinca⁶.

3. Međutim, Sud je istovremeno, na nekoliko načina, nastojao ublažiti negativne učinke koje nepostojanje horizontalnog izravnog učinka direktiva može imati na pojedince. On je, među ostalim: (i.) uveo dalekosežnu obvezu za nacionalne sudove i druga nacionalna tijela da nacionalno pravo što je više moguće tumače u skladu s odredbama neprovedenih direktiva⁷; (ii.) široko tumačio pojam „država članica” i njezine pojavne oblike u tom području kako bi obuhvaćao raznolike organizacije i tijela koja je stoga potrebno uzeti u obzir⁸; (iii.) priznao izravan učinak u određenim neobičnim trostranim situacijama u koje su bili uključeni dva privatna subjekta i jedan javni subjekt⁹; (iv.) priznao izravan učinak određenim odredbama Povelje Europske unije o temeljnim pravima i određenim općim pravnim načelima, koja mogu biti izražena odredbama direktive¹⁰; te je (v.) spustio letvicu za uspjeh tužbi protiv država članica koje nisu prenijele direktive u svoja nacionalna prava¹¹.

4. Ovaj predmet pruža Sudu priliku da se načelno osvrne na stanje prava u tom području te dodatno razjasni određene aspekte svoje sudske prakse.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Člankom 1. stavkom 2. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ¹², koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjeničnog stanja u ovom predmetu¹³, bilo je predviđeno:

„Države članice mogu ubirati [neizravne poreze različite od trošarine] na trošarinsku robu za posebne namjene, ako su ti porezi sukladni poreznim pravilima [Unije] koja se primjenjuju na trošarinu ili porez na dodanu vrijednost, vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza koji su u pitanju, ali ne uključuju odredbe o oslobođenjima.”

⁵ Pescatore, P., „The doctrine of ‚direct effect’: An infant disease of community law”, *European Law Review*, 1983., str. 155.

⁶ Presude od 26. veljače 1986., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, t. 48.), i od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 20.). Kao noviji primjer, vidjeti presudu od 18. siječnja 2022., Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, t. 32.).

⁷ Vidjeti, osobito, presudu od 5. listopada 2004., Pfeiffer i dr. (C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 110. do 118.).

⁸ Vidjeti točke 35. do 47. ovog mišljenja.

⁹ Vidjeti, osobito, presude od 30. travnja 1996., CIA Security International (C-194/94, EU:C:1996:172), i od 28. siječnja 1999., Unilever (C-77/97, EU:C:1999:30).

¹⁰ Vidjeti, osobito, presude od 22. studenoga 2005., Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, t. 75. do 77.), i od 6. studenoga 2018., Bauer i Willmeroth (C-569/16 i C-570/16, EU:C:2018:871, t. 80. do 91.).

¹¹ Vidjeti, primjerice, presudu od 8. listopada 1996., Dillenkofer i dr. (C-178/94, C-179/94 i C-188/94 do C-190/94, EU:C:1996:375, t. 27.). Vidjeti također presudu od 14. srpnja 1994., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, t. 27.). Međutim, u pogledu tog pitanja vidjeti Szpunar, M., „Direct Effect of Community Directives in National Courts – Some Remarks Concerning Recent Developments”, Natolin European Centre, 2003., str. 4.

¹² SL 2009., L 9, str. 12. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.)

¹³ Direktiva 2008/118 više se ne primjenjuje, nakon što je stavljena izvan snage Direktivom Vijeća (EU) 2020/262 od 19. prosinca 2019. o općim aranžmanima za trošarine (SL 2020., L 58, str. 4. i ispravci SL 2020., L 338, str. 12., SL 2020., L 409, str. 38. i SL 2023., L 188, str. 60.).

B. Nacionalno pravo

6. Člankom 5. Decreta 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 (Zakonodavna uredba br. 26/2007 od 2. veljače 2007. o provedbi Direktive 2003/96/EZ o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije)¹⁴ izmijenjen je članak 6. Decreta Legge 28 novembre 1988, n. 511, Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale (Uredba sa zakonskom snagom br. 511/1988 od 28. studenoga 1988. o hitnim odredbama o pokrajinskim i lokalnim financijama)¹⁵ tako što je uveden dodatan pokrajinski porez na trošarine na električnu energiju (u daljnjem tekstu: dodatni porez).

7. Dodatni se porez na temelju članka 2. Decreta Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale (Uredba sa zakonskom snagom br. 23/2011 od 14. ožujka 2011. o odredbama o općinskom fiskalnom federalizmu)¹⁶ od 2012. prestao primjenjivati u regijama koje imaju redovni status. Člankom 4. Decreta Legge 2 marzo 2012, n. 16, Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento (Uredba sa zakonskom snagom br. 16/2012 od 2. ožujka 2012. o hitnim odredbama o pojednostavljenju, ujednačavanju i jačanju postupaka razrezivanja poreza)¹⁷ dodatni je porez u cijelosti stavljen izvan snage s učinkom od 1. travnja 2012.

8. Članak 14. Decreta Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, Testo Unico Accise (Zakonodavna uredba br. 504/1995 od 26. listopada 1995. o trošarinama (pročišćeni tekst))¹⁸ u stavku 1. predviđa da se „trošarina vraća kad je neopravdano plaćena”, u stavku 2. da „zahtjev za povrat treba podnijeti u prekluzivnom roku od dvije godine od datuma plaćanja odnosno datuma na koji se pravo na povrat može ostvariti”, a u stavku 4. da „ako se, po završetku sudskog postupka, subjektu koji ima obvezu plaćanja trošarine naloži da trećim osobama vrati neopravdano naplaćene iznose trošarine, navedeni subjekt zahtjev za povrat podnosi u prekluzivnom roku od devedeset dana od kada je presuda kojom se nalaže povrat iznosâ postala pravomoćna”.

III. Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

9. Tužitelji iz glavnog postupka (Gabel Industria Tessile S.p.A i Canavesi S.p.A) društva su koja su s tuženicama (društvo A2A Energia S.p.A. odnosno društvo Energit S.p.A.) pojedinačno sklopila ugovor o opskrbi električnom energijom svojih proizvodnih pogona te su im platila dugovanu naknadu koja je uključivala dodatni porez za godine 2010. i 2011.

10. Tužitelji su 2020. protiv tuženikâ pokrenuli postupak pred Tribunaleom di Como (Sud u Comu, Italija) radi povrata iznosa koje su platili na ime dodatnog poreza navodeći da su se nacionalne odredbe kojima je taj porez uveden protivile pravu Unije.

¹⁴ GURI br. 68 od 22. ožujka 2007.

¹⁵ GURI br. 280 od 29. studenoga 1988.

¹⁶ GURI br. 67 od 23. ožujka 2011.

¹⁷ GURI br. 52 od 2. ožujka 2012.

¹⁸ GURI br. 279 od 29. studenoga 1995.

11. Tribunale di Como (Sud u Comu) ističe da je Corte suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija) nakon presuda Suda u predmetima Undis Servizi i Messer France¹⁹ dodatni porez proglasio protivnim članku 1. stavku 2. Direktive 2008/118.

12. Tribunale di Como (Sud u Comu) dodaje da je glavni postupak dio većeg broja tekućih sporova u pogledu sudbine neopravdano plaćenih iznosa u razdoblju između isteka roka u kojem su države članice morale prenijeti Direktivu 2008/118 i trenutka u kojem je talijanski zakonodavac odlučio da će se dodatni porez prestati primjenjivati. Niži sudovi u Italiji u tom pogledu imaju dva različita pristupa.

13. Prvi pristup nalaže odbijanje tužbi jer bi se, s obzirom na to da su tuženici privatna društva, izuzimanjem relevantnih nacionalnih odredbi iz primjene odredbama Direktive 2008/118 dao horizontalni izravan učinak. Sud koji je uputio zahtjev naglašava da bi se izuzimanjem nacionalnih odredbi iz primjene stvorila nova obveza za privatne osobe: obveza povrata krajnjem korisniku iznosa naplaćenih na ime nezakonitih poreza. Nasuprot tomu, drugi pristup nalaže prihvaćanje tužbi jer – ako dobro razumijem – načelo djelotvornosti može zahtijevati od nacionalnih sudova da odredbe neprovedene direktive primijene čak i u sporu između privatnih osoba.

14. S obzirom na to, Tribunale di Como (Sud u Comu) odlučio je, dvojeći u pogledu tumačenja relevantnih načela i odredbi prava Unije, prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Protivi li se, općenito, sustavu izvora prava Europske unije i, konkretno, članku 288. trećem stavku UFEU-a izuzimanje iz primjene odredbe nacionalnog prava koja se protivi jasnoj, preciznoj i bezuvjetnoj odredbi direktive koja nije prenesena ili koja nije pravilno prenesena koje u sporu između pojedinaca izvršava nacionalni sud i što kao posljedicu ima to da se pojedincu nalaže dodatna obveza ako to u skladu s nacionalnim pravnim okvirom [...] predstavlja preduvjet kako bi se taj pojedinac protiv države mogao pozvati na prava koja su mu dodijeljena navedenom direktivom?
2. Protivi li se načelu djelotvornosti nacionalni propis [...] kojim se krajnjem potrošaču ne dopušta da izravno od države zahtijeva povrat neopravdano plaćenog poreza, nego mu se samo priznaje pravo da podnese građanskopravnu tužbu za povrat neosnovano plaćenih iznosa protiv poreznog obveznika, koji jedini ima pravo dobiti povrat od porezne uprave, kada se jedini razlog nezakonitosti poreza, odnosno razlog njegove neusklađenosti s određenom direktivom [Unije], može istaknuti isključivo u odnosu između subjekta koji ima obvezu plaćanja i porezne uprave, ali ne i u odnosu između subjekta koji ima obvezu plaćanja i krajnjeg potrošača, pri čemu se na taj način zapravo onemogućuje izvršenje povrata ili, kako bi se osiguralo poštovanje navedenog načela, u takvom slučaju treba priznati izravno pravo krajnjeg potrošača da podnese tužbu protiv države ako se povrat neopravdano plaćenog poreza od pružatelja usluge ne može ostvariti odnosno može se ostvariti uz prekomjerne poteškoće?“

15. Sud je 17. svibnja 2023. sudu koji je uputio zahtjev poslao zahtjev za pojašnjenje nacionalnih postupaka povrata neopravdano plaćenih poreza, na koji je potonji odgovorio dopisom od 31. svibnja 2023.

¹⁹ Presude od 8. prosinca 2016. (C-553/15, EU:C:2016:935) odnosno od 25. srpnja 2018. (C-103/17, EU:C:2018:587)

16. Španjolska vlada i Europska komisija podnijele su pisana očitovanja, a na raspravi održanoj 13. rujna 2023. iznijele su i usmena očitovanja.

IV. Analiza

A. Prvo pitanje: horizontalan i vertikalni učinak direktiva

17. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti pita Sud protivi li se pravu Unije to da nacionalni sud u sporu između pojedinaca izuzme iz primjene odredbu nacionalnog prava koja se protivi jasnoj, preciznoj i bezuvjetnoj odredbi direktive koja nije prenesena čak i ako je njezino izuzimanje iz primjene nužno da bi se tužitelj mogao pozvati na prava koja su mu dodijeljena tom direktivom.

18. Zbog razloga navedenih u nastavku, na to je pitanje, ako ga se doslovno promatra, poprilično jednostavno odgovoriti. Međutim, iz odluke kojom je upućen zahtjev čini se da je sud koji je taj zahtjev uputio htio otvoriti nekoliko pitanja u pogledu izravnog učinka direktiva koja nadilaze sam tekst prethodnog pitanja. U narednim ću se odjeljcima stoga pokušati osvrnuti na sva ta pitanja.

1. Horizontalni izravan učinak direktiva prema pravu Unije i nacionalnom pravu

19. Za početak ću razmotriti pitanje koje prvo prethodno pitanje izričito otvara: *može li nacionalni sud u sporu između pojedinaca primijeniti odredbe neprovedene direktive?*

20. Sud je u nedavnoj presudi u pogledu odredbi neprovedene direktive prvo potvrdio da „nacionalni sud nije dužan samo na temelju prava Unije izuzeti iz primjene odredbu svojeg nacionalnog prava koja je suprotna odredbi prava Unije ako potonja odredba nema izravan učinak”. Nakon toga je naveo da to načelo, „međutim, ne dovod[i] u pitanje mogućnost tog suda, kao i svih nadležnih nacionalnih upravnih tijela, da *na temelju unutarnjeg prava* izuzmu iz primjene bilo koju odredbu nacionalnog prava koja je protivna pravu Unije koje nema takav učinak”²⁰.

21. To znači, jednostavno rečeno, da pravo Unije ne *obvezuje* nacionalne sudove da u sporovima između pojedinaca izuzmu iz primjene nacionalne odredbe koje se protive odredbama prava Unije koje nemaju izravan učinak, ali i da mu se ne *protivi* to da nacionalni sudovi to učine ako nacionalno pravo to predviđa. Drugim riječima, nacionalni sudovi mogu direktivama dati horizontalni izravan učinak na temelju nacionalnog prava.

22. Španjolska je vlada na raspravi prigovorila na tu tvrdnju navodeći da bi se na taj način uveo neki oblik nejednakosti među pojedincima.

23. Ipak, suprotnog sam mišljenja. Nejednakost zapravo nastaje zbog neprenošenja direktiva: (i.) na razini Unije, s obzirom na to da mogućnost pojedinaca da ostvare prava koja im dodjeljuje pravo Unije ovisi, primjerice, o tome u kojoj državi članici žive ili rade te, (ii.) na nacionalnoj razini, između pojedinaca koji mogu isticati svoja prava zato što se spore protiv javnih subjekata i pojedinaca koji, iako se pozivaju na ista pravila prava Unije, ne mogu isticati svoja prava zato što se

²⁰ Presuda od 18. siječnja 2022., Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, t. 33.). Moje isticanje

spore protiv privatnih subjekata. Shodno tomu, horizontalna primjena neprovedenih direktiva – ako je dopuštena nacionalnim pravom – uklonila bi izvor nepravednih razlika²¹. Općenitije, ona bi usto povećala djelotvornost (koristan učinak) odnosnih direktiva.

24. Naime, ne vidim niti jedan uvjerljiv razlog zbog kojeg bi pravo Unije trebalo tumačiti na način da onemogućuje pravnom sustavu države članice da teži cjelovitijoj i djelotvornijoj primjeni odredbi prava Unije koje bi, da ih je ta država članica prenijela, imale opću primjenu²².

25. Međutim, ako nacionalni sud ne može na temelju nacionalnog prava dati horizontalni izravan učinak direktivama, pravo Unije ga – kako je već spomenuto – ne obvezuje da to učini. Iz toga se nameće sljedeće pitanje: treba li Sud preispitati svoju sudsku praksu o toj problematici?

2. Glavno pravilo: direktivama se ne mora priznati horizontalni izravan učinak

26. Smatram da ne bi bilo naročito korisno razmatrati treba li Sud preispitati svoju sudsku praksu o tom pitanju.

27. Dobri argumenti (i protuargumenti) nedvojbeno se mogu pronaći kako za priznavanje direktivama horizontalnog izravnog učinka tako i protiv toga. Međutim, unatoč složenosti tog pitanja – čije bi adekvatno razmatranje zahtijevalo opširnu pravnu analizu – lako je steći dojam da je sve što treba reći već rečeno²³.

28. Smatram dovoljnim navesti da, s jedne strane, priznajem snagu argumenata koje su nezavisni odvjetnici u prošlosti iznijeli protiv „iznimnosti” direktiva. Oni su bili stajališta da postoje čvrsti načelni razlozi za priznavanje izravnog učinka direktivama, bez obzira na svojstvo tuženika. Prema mišljenju tih nezavisnih odvjetnika, time bi se, među ostalim: (i.) uklonile brojne nedosljednosti koje su nastale zbog postupnog razvoja sudske prakse o tom pitanju; (ii.) spriječilo nacionalne sudove da usvajaju upitna tumačenja nacionalnog prava kako bi osigurali usklađenost s pravom Unije; (iii.) ojačalo pravo pojedinca na djelotvoran pravni lijek i, općenitije, povećala djelotvornost prava Unije; te bi se (iv.) spriječila diskriminacija između različitih pojedinaca i osigurali jednaki uvjeti tržišnog natjecanja između javnih i privatnih poduzetnika²⁴.

29. Međutim, s druge strane, moram priznati da postoji nekoliko argumenata protiv toga da se direktivama prizna horizontalni izravan učinak. U članku 288. UFEU-a pravi se nedvojbeno razlika između raznih pravnih akata koji su u njemu nabrojani. Za razliku od uredbi, koje su opisane kao „[o]bvezujuć[e] [...] u cijelosti i neposredno [primjenjive] u svim državama članicama”, direktive su predviđene kao „obvezujuć[e], u pogledu rezultata koji je potrebno postići, za svaku državu članicu koj[ima] [su] upućen[e], a odabir oblika i metoda postizanja tog

²¹ U biti, iz sudske prakse proizlazi da je na odredbe direktiva „moguće pozivati se protiv države neovisno o svojstvu u kojem potonja djeluje, kao *poslodavac* ili kao javno tijelo” (moje isticanje). Vidjeti, među ostalim, presude od 26. veljače 1986., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, t. 42.), i od 12. srpnja 1990., Foster i dr. (C-188/89, EU:C:1990:313, t. 17.).

²² Uostalom, ako je jedan od razloga uskrate horizontalnog izravnog učinka direktivama očuvati manevarski prostor država članica prilikom prenošenja određenih pravila prava Unije u nacionalno pravo (vidjeti točku 29. ovog mišljenja), bilo bi razumno da države članice direktivama mogu i priznati taj učinak.

²³ Vidjeti Komentar urednika, „Is there more to say about the direct effect of Directives?”, *European Law Review*, 2018., str. 621.

²⁴ Vidjeti mišljenja navedena u bilješci 4. ovog mišljenja.

rezultata prepušten je nacionalnim tijelima”. Stoga smatram da sudska praksa Suda ponajprije služi očuvanju posebnih obilježja²⁵ i ustavnog značaja²⁶ tog oblika zakonodavstva, koji odražava „savezni” element Unijina pravnog poretka²⁷.

30. Točno je da je Unijin pravni poredak danas mnogo drukčiji nego što je bio kada je Sud donio presude Marshall i Faccini Dori²⁸. Naime, Ugovorima iz Amsterdama, Nice i, ponajviše, Lisabona značajno je promijenjena institucionalna i ustavna struktura prava Unije. Unatoč tomu, čini mi se da promjene izvršene u (sadašnjem) članku 288. UFEU-a – imajući na umu rasprave koje su se vodile tijekom Konvencije iz 2002. i 2003. o budućnosti Europe²⁹ i kasnijih međuvladinih konferencija³⁰ – ne podupiru tvrdnju da su autori Ugovorâ htjeli promijeniti temeljnu razliku između uredbi i direktiva.

31. Shodno tomu, s obzirom na veoma nedavnu sudsku praksu u tom pogledu, uključujući onu velikog vijeća³¹, sumnjam da bi Sud bio sklon preispitivanju, a kamoli odbacivanju, svoje dosljedne sudske prakse o tom pitanju. Čini mi se da je, barem za sada – da upotrijebim izraz iz tenisa – loptica u polju država članica: sudska praksa Suda o tom pitanju im je jasna i poznata, a ako situaciju ne smatraju zadovoljavajućom, mogu je popraviti izmjenom Ugovorâ³².

32. Bez obzira na rečeno, činjenica da pravo Unije ne obvezuje nacionalne sudove da direktivama priznaju horizontalni izravan učinak bila bi nevažna za glavni postupak ako bi se smatralo da su u taj postupak uključeni jedan privatni subjekt (potrošač) i jedan subjekt koji djeluje kao javni oblik države (pružatelj usluge). Iako sud koji je uputio zahtjev nije izričito istaknuo to pitanje, o njemu se raspravljalo tijekom postupka pred Sudom.

3. Vertikalni izravan učinak i pojam „država članica”

33. Sud se od presuda Van Duyn i Ratti³³ dosljedno drži stajališta da bi se obvezujućem učinku koji (sadašnji) članak 288. UFEU-a pripisuje direktivama protivila nemogućnost pojedinaca da se pozivaju na obveze koje takvi akti nameću državama članicama. Osobito, Sud je utvrdio da je nedopustivo da se države članice okoriste činjenicom da nisu prenijele direktivu³⁴. Posljedično, pojedinci se valjano mogu pozivati – u prilog svojim zahtjevima ili u njihovu obranu – na jasne, precizne i bezuvjetne odredbe neprovedenih direktiva u okviru sporova s tijelima države članice koja nije prenijela direktivu (vertikalni izravan učinak).

²⁵ Uostalom, ako bi se direktivama priznao horizontalni izravan učinak, između tih akata i uredbi naizgled više ne bi bilo nikakvih bitnih razlika.

²⁶ Vidjeti, u tom pogledu, presudu od 22. siječnja 2019., Cresco Investigation (C-193/17, EU:C:2019:43, t. 72. i navedenu sudsku praksu): „širiti mogućnost pozivanja na odredbu direktive koja nije prenesena ili je nepravilno prenesena na područje odnosa između pojedinaca značilo bi priznati Uniji ovlast da s izravnim učinkom utvrđuje obveze na teret pojedinaca”.

²⁷ Vidjeti Dickon, J., „Directives in EU Legal Systems: Whose Norms Are They Anyway?”, *European Law Journal*, 2011., str. 190.

²⁸ Vidjeti bilješku 6. ovog mišljenja.

²⁹ Vidjeti, među ostalim, Konačno izvješće radne skupine IX. o pojednostavljenju, 29. studenoga 2002., CONV 424/02, str. 3. do 6.; i Piris, J.-C., *The Constitution for Europe – A Legal Analysis*, 2006., Cambridge University Press, str. 70. do 73.

³⁰ Vidjeti, primjerice, Piris, J.-C., *The Lisbon Treaty – A Legal and Political Analysis*, 2010., Cambridge University Press, str. 92. do 94.

³¹ Vidjeti presudu od 18. siječnja 2022., Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, t. 32.). Vidjeti također presude od 22. siječnja 2019., Cresco Investigation (C-193/17, EU:C:2019:43, t. 72.), i od 7. kolovoza 2018., Smith (C-122/17, EU:C:2018:631, t. 42.).

³² Kao što su i učinile izmijenivši (sadašnji) članak 263. četvrti stavak UFEU-a nakon donošenja presuda od 25. srpnja 2002., Unión de Pequeños Agricultores/Vijeće (C-50/00 P, EU:C:2002:462), i od 1. travnja 2004., Komisija/Jégo-Quéré (C-263/02 P, EU:C:2004:210)

³³ Presude od 4. prosinca 1974., Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133), i od 5. travnja 1979., Ratti (148/78, EU:C:1979:110)

³⁴ U skladu s načelom *estoppel* (ili *nemo potest venire contra factum proprium*)

34. Sud je tijekom godina razjasnio da gore navedeno vrijedi neovisno o konkretnom svojstvu u kojem tijelo javne vlasti djeluje (kao poslodavac ili kao tijelo javne vlasti) te o tome je li to tijelo doista odgovorno za činjenicu da država članica nije prenijela dotičnu direktivu³⁵.

35. Za ovaj je predmet još važnije to da se Sud priklonio širokom tumačenju pojma „država članica” u tom kontekstu. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, na bezuvjetne i dovoljno precizne odredbe direktive moguće je pozivati se protiv organizacija ili tijela koje se mora izjednačiti s državom „bilo zato što su pravne osobe javnog prava koje su dio države u širem smislu” ili, kada su subjekti privatnog prava, jer su „pod vlašću ili nadzorom javnog tijela” ili jer im je pak „takvo tijelo povjerilo izvršavanje zadaće od javnog interesa te u tu svrhu imaju [neke] posebne ovlasti” (u daljnjem tekstu: test iz presude Foster)³⁶.

36. Kada je riječ o predmetnom slučaju, iz spisa predmeta se čini da tuženici iz glavnog postupka nisu subjekti javnog prava. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev jest da utvrdi spadaju li oni u neku od drugih dviju podrednih kategorija subjekata privatnog prava³⁷. Razlog tomu je ne samo to da Sud ne raspolaže svim informacijama koje su mu potrebne da bi to ocijenio, nego i još važnija činjenica da je potrebno protumačiti odredbe i načela nacionalnog prava kako bi ta ocjena bila precizna.

37. Kako bih pomogao sudu koji je uputio zahtjev, dodat ću nekoliko kratkih razmatranja o vrsti ocjene koju taj sud treba provesti.

38. Načelno se slažem sa španjolskom vladom da je za utvrđivanje zadovoljava li neki subjekt „test iz presude Foster” obično potrebno provesti pojedinačnu ocjenu u okviru koje se uzimaju u obzir sve relevantne okolnosti povezane s ustrojem i djelatnošću tog subjekta.

39. Primjerice, kako bi utvrdio je li privatni subjekt „pod vlašću ili nadzorom javnog tijela”, sud treba razmotriti sposobnost države da izravno ili neizravno presudno utječe na postupak kojim taj subjekt donosi odluke, ako ne one u pogledu njegovih svakodnevnih djelatnosti, onda barem one koje se tiču najvažnijih odabira i strateških pitanja.

40. U tu se svrhu čini važnim uzeti u obzir, vodeći se relevantnim zakonodavstvom i unutarnjim pravilima odnosnog subjekta, elemente kao što su: (i.) vlasnička struktura; (ii.) postojanje posebnih glasačkih prava ili prava veta u korist nekog drugog subjekta; (iii.) sastav upravljačkih tijela i postupci imenovanja njihovih članova; (iv.) vrsta djelatnosti koje subjekt obavlja; (v.) cilj(evi) subjekta i (vi.) metoda financiranja subjekta³⁸. Shodno tomu, puka činjenica da država (ili drugo tijelo javne vlasti) drži udjele u trgovačkom društvu – kao što ih, koliko shvaćam, Talijanska Država drži u tuženicima iz glavnog postupka – ne znači sama po sebi da je to društvo pod nadzorom države.

41. U pogledu utvrđivanja je li javno tijelo privatnom subjektu naložilo „izvršavanje zadaće od javnog interesa” te mu u tu svrhu dalo „posebne ovlasti” rekao bih sljedeće.

³⁵ Vidjeti sudsku praksu navedenu u bilješki 21. ovog mišljenja.

³⁶ Vidjeti, osobito, presude od 12. srpnja 1990., Foster i dr. (C-188/89, EU:C:1990:313, t. 18.), i od 10. listopada 2017., Farrell (C-413/15, EU:C:2017:745, t. 33. do 35.).

³⁷ Vidjeti, primjerice, presude od 14. rujna 2000., Collino i Chiappero (C-343/98, EU:C:2000:441, t. 24.); od 24. siječnja 2012., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, t. 40.); i od 12. prosinca 2013., Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, t. 31.).

³⁸ Vidjeti, po analogiji, presude od 24. studenoga 1982., Komisija/Irska (249/81, EU:C:1982:402, t. 10. do 15.); od 16. svibnja 2002., Francuska/Komisija (C-482/99, EU:C:2002:294, t. 55.); i od 5. studenoga 2002., Komisija/Njemačka (C-325/00, EU:C:2002:633, t. 14. do 21.). Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika W. Van Gerven u predmetu Foster i dr. (C-188/89, EU:C:1990:188, t. 21.).

42. Za početak, smatram da ocjenu mora li se privatni subjekt izjednačiti s državom ne treba provesti (isključivo) s obzirom na opću prirodu i djelatnosti tog subjekta. Naime, posebno je značajno pitanje je li „test iz presude Foster” zadovoljen u pogledu *samog odnosa* iz kojeg je dotični spor proizašao. U tom smislu, moguće je da privatni subjekt izvršava jednu ili više djelatnosti u javnom interesu, za što uživa posebne ovlasti, a da istodobno obavlja i neke djelatnosti s isključivo komercijalnim ciljem i u uvjetima redovnog tržišnog natjecanja s drugim poduzetnicima³⁹.

43. Osim toga, „javni interes” i „posebne ovlasti” očito su kumulativni elementi: oba moraju postojati da bi se subjekt smatrao pojavnim oblikom države. Ti elementi usto moraju biti povezani, u smislu da posebne ovlasti moraju dotičnom subjektu biti dodijeljene „u [...] svrhu” toga da mu se omogući djelotvorno ostvarivanje javnog interesa⁴⁰.

44. Nadalje, odgovor na pitanje za koje se ciljeve može smatrati da su u „javnom interesu” razlikovat će se, naravno, među državama članicama. Međutim, taj pojam nužno odražava ideju da se djelatnost subjekta ne smije obavljati u isključivu (ili prevladavajuću) korist njegovih vlasnika ili dionika, nego u korist društva kao cjeline. Također je razumno smatrati da se javna zadaća treba povjeriti zakonodavnim ili upravnim aktom⁴¹.

45. Naposljetku, postojanje „posebnih ovlasti” mora se utvrditi uspoređivanjem pravila koja uređuju odnos iz kojeg je spor proizašao i pravila koja uređuju odnos između pojedinaca. Jesu li dotični subjekt i osoba s kojom je on u odnosu ravnopravni ili barem u usporedivom položaju u tom odnosu? Može li dotični subjekt osobi s kojom je u odnosu jednostrano nametnuti neku obvezu ili ograničiti njezina prava?

46. Kao općenitiji zaključak u tom pogledu, htio bih dodati da, prema mojem mišljenju, „test iz presude Foster” nije moguće preširoko primijeniti⁴². U današnjem je svijetu većina gospodarskih djelatnosti podrobno uređena na ovaj ili onaj način. Osim toga, brojni subjekti (kao što su nevladine organizacije) teže ciljevima u javnom interesu iako nisu ni na koji način povezani s državom; te su, u istom smislu, mnoga trgovačka društva u (potpunom ili djelomičnom) vlasništvu države, ali nemaju nikakav javni cilj.

47. Stoga, osim ako se razlikovanje između horizontalnog i vertikalnog svede na puku formalnost, ključno je da se za privatne subjekte – u okviru sporova kao što je onaj koji je u tijeku pred sudom koji je uputio zahtjev – smatra da djeluju kao pojavnici države samo ako su „javni” nadzor nad tim subjektima ili javna priroda njihovih djelatnosti jasno vidljivi. Razumljiva je kušnja da se koriste „prečaci” kako bi se pomoglo potrošačima i/ili pronašlo pragmatično i pošteno rješenje za sporove koji se, s obzirom na relevantni postupovni okvir, čine izrazito složenima, ali to u konačnici nije preporučljivo činiti.

³⁹ Slično tomu, vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice E. Sharpston u predmetu Farrell (C-413/15, EU:C:2017:492, t. 141.).

⁴⁰ *Ibid.*, t. 49.

⁴¹ *Ibid.*, t. 143. do 146.

⁴² Vidjeti, slično tomu, analizu u mišljenju nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Portgás (C-425/12, EU:C:2013:623, t. 35. do 44.).

4. Potreba da se djelotvornost očuva kao iznimka od glavnog pravila?

48. Sud koji je uputio zahtjev u tom se zahtjevu pita i je li u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku – to jest, kada se tužitelji suočavaju s velikim postupovnim preprekama u ostvarivanju svojih prava – načelo djelotvornosti utvrđeno pravom Unije moguće tumačiti na način da nacionalne sudove obvezuje, iznimno, da čak i u sporovima između privatnih subjekata primijene odredbe neprovedenih direktiva.

49. Smatram da na to pitanje treba niječno odgovoriti. Sud je načelo djelotvornosti (shvaćene kao koristan učinak⁴³) često koristio kao alat za tumačenje koji, s jedne strane, omogućuje odbacivanje tumačenja odredbi prava Unije koja bi umanjila valjanost tih odredbi, učinila ih suvišnima ili dovela do apsurdnih ishoda i, s druge strane, daje prednost tumačenjima koja osiguravaju da odnosne odredbe imaju „puni učinak”, to jest da budu sposobne ostvariti cilj kojemu teži Unijin zakonodavac⁴⁴.

50. Nasuprot tomu, načelo djelotvornosti nije moguće – prema mojem mišljenju – koristiti kao sredstvo „maksimiziranja” područja primjene i učinka odredbe prava Unije, do točke koja bi nadilazila jasnu namjeru zakonodavca, ili zaobilaženja temeljnih ustavnih načela Unijina pravnog poretka.

51. Nadalje, smatram da bi uvođenje dodatne⁴⁵ – i nejasno određene – iznimke od pravila o nepostojanju horizontalnog učinka za slučajeve *extrema ratio* (kao nekakvog sredstva za situacije u kojima „ništa drugo ne djeluje”) samo povećalo pravnu nesigurnost⁴⁶. To je područje koje neki promatrači, s obzirom na trenutačno pravno okruženje, opisuju kao veoma složeno⁴⁷ ili nekoherentno⁴⁸. Neke od kritika su doista valjane. Stoga ne bih olako predložio proširenje broja ili opsega iznimki, jer bi to išlo na štetu predvidljivosti, koherentnosti i intelektualnog integriteta sustava.

52. S obzirom na navedeno, predlažem Sudu da na prvo prethodno pitanje odgovori na način da (i.) pravo Unije ne obvezuje nacionalne sudove da u sporovima između pojedinaca izuzmu iz primjene nacionalne odredbe koje se protive odredbama prava Unije koje nemaju izravan učinak, ali mu se ni ne protivi to da nacionalni sudovi to učine ako nacionalno pravo to predviđa; te da je (ii.) na bezuvjetne i dovoljno precizne odredbe direktive moguće pozivati se protiv organizacija ili tijela privatnog prava kada su ti subjekti pod vlašću ili nadzorom javnog tijela ili im je pak takvo tijelo povjerilo izvršavanje zadaće od javnog interesa te u tu svrhu dodijelilo neke posebne ovlasti.

⁴³ U okviru drugog prethodnog pitanja „djelotvornost” ću razmatrati shvaćenu kao „djelotvoran pravni lijek”.

⁴⁴ Vidjeti, u tom pogledu, presude od 4. listopada 2001., Italija/Komisija (C-403/99, EU:C:2001:507, t. 27., 28. i 37.); i od 22. veljače 2022., Openbaar Ministerie (Zakonom ustanovljen sud u državi članici izdavateljici) (C-562/21 PPU i C-563/21 PPU, EU:C:2022:100, t. 95.).

⁴⁵ Upućujem na sudsku praksu koja se odnosi na takozvani sporedni horizontalni učinak direktiva, spomenutu u točki 3. ovog mišljenja.

⁴⁶ U pogledu potrebe za pomirenje korisnog učinka i pravne sigurnosti u tom području, vidjeti 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., str. 241.

⁴⁷ Vidjeti Craig, P., „The Legal Effect of Directives: Policy, Rules and Exceptions”, *European Law Review*, 2009., str. 376. i 377.; i 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., str. 10.

⁴⁸ Vidjeti, primjerice, Komentare urednika, „Horizontal direct effect – A law of diminishing coherence?”, *Common Market Law Review*, 2006., str. 1.; i Dashwood, A., „From Van Duyn to Mangold via Marshall: Reducing Direct Effect to Absurdity?”, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2007., str. 81.

B. Drugo pitanje: nacionalna postupovna autonomija i povrat nezakonitih poreza

53. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem u biti pita protivi li se *načelu djelotvornosti* nacionalni propis kojim se krajnjem potrošaču ne dopušta da izravno od države zahtijeva povrat neopravdano plaćenog poreza, nego mu se samo priznaje pravo da podnese građanskopravnu tužbu za povrat neosnovano plaćenih iznosa protiv pružatelja usluge, koji je prikupio porez u ime države te jedini ima pravo dobiti povrat od porezne uprave, kada je razlog nezakonitosti poreza njegova neusklađenost s pravom Unije te taj razlog nije moguće valjano istaknuti u sporu protiv pružatelja usluge.

54. To pitanje proizlazi iz specifične situacije o kojoj je riječ u glavnom postupku, a koju je – ako je dobro razumijem – moguće sažeto opisati na sljedeći način: (i.) tužitelji su potrošači koji su platili porez pružatelju usluge, a potonji je taj porez, za koji je kasnije utvrđeno da se protivi pravu Unije, prikupio u ime države; (ii.) u okolnostima poput onih o kojima je riječ nacionalno pravo predviđa povrat neopravdano plaćenih poreza u dvodijelnom postupku: kao prvo, potrošač mora od pružatelja usluge zatražiti povrat poreza (pred građanskim sudom), a potom taj pružatelj usluge može tražiti povrat od države (pred upravnim sudom); te se (iii.) potrošači, prema svemu sudeći, ne mogu pred sudom kojim je uputio zahtjev pozivati na odredbe Direktive 2008/118 jer Italija tu direktivu nije prenijela, a čini se i da su tuženici privatna društva.

55. S obzirom na to, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku smatrati situacijom u kojoj je potrošaču preteško ili nemoguće ostvariti povrat neopravdano plaćenog poreza, kakva mu može omogućiti da izravno tuži državu (a ne pružatelja usluge koji je naplatio porez).

56. Za početak moram reći da, unatoč pojašnjenjima koja je sud koji je uputio zahtjev pružio u svojem odgovoru na pitanje Suda, nisu mi sasvim jasna sva obilježja nacionalnog sustava povrata neopravdano plaćenih poreza. Stoga žalim što ni stranke glavnog postupka, ni – što smatram posebno vrijednim žaljenja – talijanska vlada ne sudjeluju u predmetnom postupku.

57. Primjerice, pitam se jesu li uvijek nužna dva *sudska postupka* kako bi se osiguralo da ni potrošač ni pružatelj usluge ne snose teret neopravdano plaćenog poreza. Takav bih zahtjev smatrao poprilično problematičnim. U tom se pogledu mora imati na umu da, u skladu s člankom 4. stavkom 3. UEU-a, obveza da se „poduz[mu] sve odgovarajuće mjere, opće ili posebne, kako bi [se] osigural[o] ispunjavanje obveza koje proizlaze iz Ugovorâ ili akata institucija Unije” vrijedi za sva tijela država članica, a ne samo za njezina pravosudna tijela.

58. Kako je Sud utvrdio u presudi Costanzo, „kada su ispunjeni uvjeti kojima je Sud podvrgnuo mogućnost pojedinaca da se pred nacionalnim sudovima pozivaju na odredbe direktive, *sva upravna tijela*, uključujući ona decentralizirana [...], moraju primijeniti te odredbe”⁴⁹. Prema mojem mišljenju, odredbe članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 dovoljno su jasne, precizne i bezuvjetne da se pojedinac na njih može („vertikalno”) pozivati protiv tijela javne vlasti, uključujući upravna tijela kao što su porezne uprave.

59. Još važnije od toga, nije mi jasno koji su eventualno pravni lijekovi dostupni pojedincima koji žele ostvariti povrat neopravdano plaćenih poreza ako bi se redovni postupak, predviđen člankom 14. Zakonodavne uredbe br. 504/1995, pokazao nedostatnim u tu svrhu.

⁴⁹ Presuda od 22. lipnja 1989. (103/88, EU:C:1989:256, t. 31.). Moje isticanje

60. U tom bih pogledu podsjetio na to da je Sud više puta utvrdio da pravo na povrat nameta koji su u državi članici naplaćeni u suprotnosti s pravilima prava Unije proizlazi iz prava koja pojedinci imaju na temelju odredbi prava Unije koje zabranjuju takve namete i dopunjava ih. Država članica stoga načelno mora vratiti namete naplaćene u suprotnosti s pravom Unije. U nedostatku pravila prava Unije o zahtjevima za povrat poreza, načelo postupovne autonomije govori da je na svakoj državi članici da u svojem pravnom sustavu utvrdi uvjete pod kojima je te zahtjeve moguće podnijeti. Međutim, to načelo podliježe poštovanju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti. Osobito, države članice moraju osigurati da uvjeti za pokretanje spora za povrat neopravdano plaćenih iznosa budu takvi da se gospodarski teret poreza može neutralizirati⁵⁰.

61. Sud je na temelju tih načela utvrdio da država članica načelno može osporavati zahtjev krajnjeg potrošača za povrat neopravdano plaćene trošarine koja je na njega prenesena navodeći da poreznoj upravi trošarinu nije platio taj potrošač. To ovisi o tome može li potrošač – koji u konačnici snosi teret te trošarine – na temelju nacionalnog prava pokrenuti protiv pružatelja usluge spor za povrat neopravdano plaćenih iznosa. Međutim, za slučaj da je pružatelju usluge nemoguće ili preteško vratiti te iznose, načelo djelotvornosti zahtijeva da potrošač ima mogućnost svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno protiv porezne uprave te da država članica u tu svrhu osigura potrebna sredstva i propiše podrobna postupovna pravila⁵¹.

62. Čini mi se da su ta razmatranja relevantna za ovaj predmet. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da odluči jesu li sporna nacionalna pravila takva da je, u situaciji poput one koja se razmatra u glavnom postupku, potrošaču nemoguće ili preteško ostvariti povrat neopravdano plaćenog poreza.

63. Prema mojem mišljenju, uvjet „prekomjerne teškoće” nije moguće apstraktno sagledavati, već ga treba razmatrati s obzirom na konkretnu situaciju danog tužitelja. Je li taj tužitelj „prisiljen” prolaziti kroz jedan ili više postupaka koji ga zbog svoje složenosti, trajanja i/ili troškova nerazumno opterećuju uzimajući u obzir iznose čiji se povrat može ishoditi? Osim toga, je li dostupnost (i razumna mogućnost uspjeha) tih postupaka nešto čega bi razboriti odvjetnik bio svjestan ili bi mu se izvedivost tih pravnih lijekova činila neizvjesnom?

64. Ako, s obzirom na takvu analizu, sud koji je uputio zahtjev zaključi da se tužitelji iz glavnog postupka zaista suočavaju s praktički nemogućom ili preteškom situacijom, načelo djelotvornosti predviđeno pravom Unije – koje se u takvom slučaju podudara s pravom na djelotvoran pravni lijek⁵² – tada bi zahtijevalo da ti potrošači mogu izravno tužiti državu kako bi ostvarili povrat neopravdano plaćenog poreza.

65. Potrošači bi tako u sporu pokrenutom protiv države imali „dva asa u rukavu”. S jedne strane, mogli bi zahtijevati da se postupovno pravilo koje im onemogućuje da izravno tuže državu proglasi neprimjenjivim na temelju činjenice da se protivi načelu djelotvornosti predviđenom pravom Unije te bi se, s druge strane, mogli pozivati na odredbe Direktive 2008/118 s obzirom na to da je taj spor „vertikalan”.

⁵⁰ Vidjeti, među ostalim, presudu od 20. listopada 2011., Danfoss i Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674, t. 20. do 25. i navedenu sudsku praksu).

⁵¹ *Ibid.*, t. 27. i 28. Vidjeti također presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, t. 41. i 42.).

⁵² U pogledu tog pitanja, opširno i uz daljnja upućivanja, vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu An tAire Talmhaíochta Bia agus Mara, Éire agus an tArd-Aighne (C-64/20, EU:C:2021:14, t. 38. do 46.).

66. S obzirom na navedeno, smatram da na drugo pitanje treba odgovoriti na način da se pravu Unije ne protivi nacionalni propis kojim se krajnjem potrošaču ne dopušta da izravno od države zahtijeva povrat poreza uvedenog u suprotnosti s pravom Unije, nego mu se samo priznaje pravo da povrat tog poreza ostvari od pružatelja usluge koji je prikupio porez u ime države. Međutim, za slučaj da je od pružatelja usluge nemoguće ili preteško ostvariti povrat, načelo djelotvornosti zahtijeva da potrošač ima mogućnost svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno protiv porezne uprave.

V. Zaključak

67. Zaključno, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Tribunale di Como (Sud u Comu, Italija) odgovori na sljedeći način:

1. Pravo Unije ne obvezuje nacionalne sudove da u sporovima između pojedinaca izuzmu iz primjene nacionalne odredbe koje se protive odredbama prava Unije koje nemaju izravan učinak, ali mu se ni ne protivi to da nacionalni sudovi to učine ako nacionalno pravo to predviđa. Međutim, na bezuvjetne i dovoljno precizne odredbe direktive moguće je pozivati se protiv organizacija ili tijela privatnog prava kada su ti subjekti pod vlašću ili nadzorom javnog tijela ili im je pak takvo tijelo povjerilo izvršavanje zadaće od javnog interesa te u tu svrhu dodijelilo neke posebne ovlasti;
2. Pravu Unije ne protivi se nacionalni propis kojim se krajnjem potrošaču ne dopušta da izravno od države zahtijeva povrat poreza uvedenog u suprotnosti s pravom Unije, nego mu se samo priznaje pravo da povrat tog poreza ostvari od pružatelja usluge koji je prikupio porez u ime države. Međutim, za slučaj da je od pružatelja usluge nemoguće ili preteško ostvariti povrat, načelo djelotvornosti zahtijeva da potrošač ima mogućnost svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno protiv porezne uprave.