



Határozatok Tára

NICHOLAS EMILIOU
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. november 16.¹

C-316/22. sz. ügy

**Gabel Industria Tessile SpA,
Canavesi SpA
kontra
A2A Energia SpA,
Energit SpA,
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;
az Agenzia delle Dogane e dei Monopoli
részvételével**

(a Tribunale di Como [comói bíróság, Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 288. cikk – Az irányelvek közvetlen hatálya – Horizontális közvetlen hatály – Vertikális közvetlen hatály – A Foster ítéletben megállapított szempontrendszer – Az államhoz tartozónak tekintendő szervek – 2008/118/EK irányelv – Villamosenergia-szolgáltató – Az uniós jog megsértésével megfizetett adók visszatérítése – Eljárási autonómia – A hatékony érvényesülés elve”

I. Bevezetés

1. Kevés téma izgatta annyira az uniós jogászok generációit, mint az irányelvek közvetlen hatálya. A téma az 1960-as évektől² napjainkig hosszas viták (és viszonylag nagy viták) tárgyát képezte mind az uniós intézményeken belül, mind a tudományos fórumokon.³
2. Számos nagy tudású főtanácsnok a múltban azt javasolta a Bíróságnak, hogy az át nem ültetett irányelvek *vertikális* hatálya mellett azok *horizontális* közvetlen hatályát is ismerje el,⁴ ezáltal „kigyógyítva” (legalábbis részben) az uniós jogrendet abból, amit közismerten az uniós jog

¹ Eredeti nyelv: angol.

² Lásd számos korabeli dokumentumra való hivatkozással: 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, 290. o.

³ A témával kapcsolatban egy nagyon friss hozzászólást illetően lásd: 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, 1. o.

⁴ Lásd különösen: Van Gerven főtanácsnok Marshall ügyre vonatkozó indítványa (C-271/91, EU:C:1993:30, 12. pont); Lenz főtanácsnok Faccini Dori ügyre vonatkozó indítványa (C-91/92, EU:C:1994:45, 43–73. pont); Jacobs főtanácsnok Vaneetveld ügyre vonatkozó indítványa (C-316/93, EU:C:1994:32, 18–34. pont). Lásd továbbá a Sharpston főtanácsnok Farrell ügyre vonatkozó indítványában (C-413/15, EU:C:2017:492, 150. pont) és Bobek főtanácsnok Cresco Investigation ügyre vonatkozó indítványában (C-193/17, EU:C:2018:614, 145. pont) foglalt megfontolásokat.

„gyermekbetegségének” neveztek.⁵ Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlata e tekintetben meglehetősen stabil maradt. A Marshall és a Faccini Dori ítélet óta a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint egy irányelv önmagában nem keletkeztethet kötelezettségeket egy magánszemély vonatkozásában, és ebből következően arra nem lehet hivatkozni a magánszeméllyel szemben.⁶

3. Ezzel egyidejűleg azonban a Bíróság több módon is igyekezett mérsékelni azokat a kedvezőtlen hatásokat, amelyeket az irányelvek horizontális közvetlen hatályának hiánya a magánszemélyekre nézve gyakorolhat. A Bíróság különösen: i. messzemenő kötelezettséget vezetett be a nemzeti bíróságok és más nemzeti hatóságok számára, hogy a nemzeti jogot a lehető legnagyobb mértékben az át nem ültetett irányelvek rendelkezéseivel összhangban értelmezzék;⁷ ii. tágan értelmezte a „tagállam” és szerveinek fogalmát ezen a területen, hogy lefedje a különféle szervezeteket és szerveket, amelyeket így figyelembe kell venni;⁸ iii. elfogadta a közvetlen hatályt egyes sajátos háromoldalú helyzetekben, amelyekben két magánjogi fél és egy közjogi fél vett részt;⁹ iv. elfogadta az Európai Unió Alapjogi Chartája egyes rendelkezéseinek és bizonyos általános jogelveknek a közvetlen hatályát, amelyek az irányelv rendelkezéseiben nyilvánulhatnak meg;¹⁰ és v. alacsonyabbra tette a léctet az irányelvek átültetését elmulasztó tagállamok felelősségének megállapítása iránti sikeres keresetek tekintetében.¹¹

4. A jelen ügy lehetőséget nyújt a Bíróságnak arra, hogy általánosságban átgondolja az e területre vonatkozó jogi helyzetet, és jobban megvilágítsa ítélkezési gyakorlatának egyes aspektusait.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A tényállás idején¹² alkalmazandó, a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i 2008/118/EK tanácsi irányelv¹³ 1. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„A jövedéki termékekre a tagállamok speciális célú [a jövedéki adón kívüli egyéb közvetett] adókat is kivethetnek, amennyiben azok megfelelnek a jövedéki adó és a hozzáadottérték-adó esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, kivetésére és ellenőrzésére vonatkozó [uniós] adószabályoknak, nem értve ide a mentességekre vonatkozó rendelkezéseket.”

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

⁶ 1986. február 26-i Marshall ítélet (152/84, EU:C:1986:84, 48. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 20. pont). Legújabban lásd: 2022. január 18-i Thelen Technopark Berlin ítélet (C-261/20, EU:C:2022:33, 32. pont).

⁷ Lásd többek között: 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 110–118. pont).

⁸ Lásd a jelen indítvány lenti 34–47. pontját.

⁹ Lásd különösen: 1996. április 30-i CIA Security International ítélet (C-194/94, EU:C:1996:172); 1999. január 28-i Unilever ítélet (C-77/97, EU:C:1999:30).

¹⁰ Lásd többek között: 2005. november 22-i Mangold ítélet (C-144/04, EU:C:2005:709, 75–77. pont); 2018. november 6-i Bauer és Willmeroth ítélet (C-569/16 és C-570/16, EU:C:2018:871, 80–91. pont).

¹¹ Lásd például: 1996. október 8-i Dillenkofer és társai ítélet (C-178/94, C-179/94 és C-188/94–C-190/94, EU:C:1996:375, 27. pont). Lásd még: 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 27. pont). E kérdés tekintetében lásd ugyanakkor: Szpunar, M., „Direct Effect of Community Directives in National Courts – Some Remarks Concerning Recent Developments”, *Natolin European Centre*, 2003, 4. o.

¹² A 2008/118 irányelv már nem hatályos, mivel a jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések megállapításáról szóló, 2019. december 19-i (EU) 2020/262 tanácsi irányelv (HL 2020. L 58., 4. o.; helyesbítések: HL 2020. L 409., 38. o., HL 2021. L 84., 28. o., HL 2023. L 188., 60. o.) hatályon kívül helyezte.

¹³ HL 2009. L 9., 12. o.; helyesbítés: HL 2011. L 23., 53. o.

B. A nemzeti jog

6. A 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 (az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló 2003/96/EK irányelv végrehajtásáról szóló, 2007. február 2-i 26. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet)¹⁴ 5. cikke módosította a Decreto Legge 28 novembre 1988 n. 511 – Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale (a helyi és tartományi pénzügyekre vonatkozó sürgős rendelkezésekről szóló, 1988. november 28-i 511. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet)¹⁵ 6. cikkét, bevezetve a jövedéki adót kiegészítő megyei adót (a továbbiakban: kiegészítő adó).

7. A Decreto Legislativo 14 marzo 2011 n. 23 – Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale (a települési költségvetési föderalizmusra vonatkozó rendelkezésekről szóló, 2011. március 14-i 23. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet)¹⁶ 2. cikke úgy rendelkezett, hogy 2012-től a kiegészítő adó nem alkalmazható a rendes jogállású tartományokban. Ezt követően a Decreto Legge 2 marzo 2012 n. 16 – Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento (az adóegyszerűsítésre, az ellenőrzési eljárások hatékonyságának javítására és megerősítésére vonatkozó sürgős rendelkezésekről szóló, 2012. március 2-i 16. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet)¹⁷ 4. cikke 2012. április 1-jétől teljes egészében hatályon kívül helyezte a kiegészítő adót.

8. Az Decreto Legislativo 26 ottobre 1995 n. 504 – Testo Unico Accise (a jövedéki adókról szóló egységes szövegről szóló, 1995. október 26-i 504. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet)¹⁸ 14. cikkének (1) bekezdése szerint „a jövedéki adót vissza kell téríteni, ha azt jogalap nélkül fizették meg”, 2. bekezdése szerint „a visszatérítés iránti kérelmet a kifizetés vagy az ehhez kapcsolódó jog megnyílásának napjától számított két éves jogvesztő határidőn belül kell előterjeszteni”, 4. bekezdése szerint pedig „amennyiben a jövedéki adó alanyát bírósági eljárás eredményeként a jövedéki adó áthárítása jogcímén jogalap nélkül beszedett összegek harmadik személyek részére történő visszafizetésére kötelezik, a visszatérítés az említett kötelezett adóalanytól a szóban forgó összegek visszafizetésére kötelező ítélet hatálybalépésétől számított kilencven napos jogvesztő határidőn belül követelhető”.

III. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9. Az alapeljárás felperesei (Gabel Industria Tessile S.p.A. és Canavesi S.p.A.) mindketten olyan társaságok, amelyek külön-külön szerződést kötöttek egy-egy alperessel (az A2A Energia S.p.A.-val, illetve az Energit S.p.A.-val) a gyártóbázisaik villamosenergia-ellátására, és megfizették az utóbbiak részére az esedékes ellenértéket, beleértve a kiegészítő adónak a 2010 és 2011 közötti időszakra vonatkozóan felszámított összegeit.

¹⁴ A GURI 2007. március 22-i 68. száma.

¹⁵ A GURI 1988. november 29-i 280. száma.

¹⁶ A GURI 2011. március 23-i 67. száma.

¹⁷ A GURI 2012. március 2-i 52. száma.

¹⁸ A GURI 1995. november 29-i 279. száma.

10. A felperesek 2020-ban a Tribunale di Como (comói bíróság, Olaszország) előtt keresetet indítottak az alperesek ellen a kiegészítő adóként megfizetett összegek visszatérítése iránt, arra hivatkozva, hogy az ezen adót megállapító nemzeti rendelkezések összeegyeztethetetlenek az uniós joggal.

11. A Tribunale di Como (comói bíróság) rögzíti, hogy a Corte suprema di cassazione (semmitőszék, Olaszország) a Bíróság Undis Servizi és Messer France ítélete¹⁹ nyomán megállapította, hogy a kiegészítő adó ellentétes a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésével.

12. Az alapeljárás – teszi hozzá a Tribunale di Como (comói bíróság) – azon számos folyamatban lévő jogvita sorába illeszkedik, amely a tagállamok számára a 2008/118 irányelvnek való megfelelésre biztosított határidő és az olasz jogalkotónak a kiegészítő adó alkalmazhatóságának megszüntetésére vonatkozó döntése meghozatalának időpontja közötti időszakban jogalap nélkül megfizetett összegek sorsára vonatkozik. E tekintetben az olaszországi alsóbb fokú bíróságok két különböző megközelítést alkalmaztak.

13. Az első megközelítés szerint a kérelmeket el kell utasítani, mivel – tekintettel arra, hogy az alperesek magánjogi társaságok – a vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazásának mellőzése azt jelentené, hogy a 2008/118 irányelv rendelkezései közvetlen horizontális hatállyal bírnak. A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy a nemzeti rendelkezések alkalmazásának mellőzése a magánjogi felek számára új kötelezettséget eredményezne: a jogalap nélküli adóként beszedett összegeknek a végső felhasználó részére való visszatérítését. Ezzel szemben a második megközelítés szerint a kérelmeknek helyt kell adni, mivel – ha jól értelmezem – a hatékony érvényesülés elve megkövetelheti a nemzeti bíróságoktól, hogy az át nem ültetett irányelv rendelkezéseit még egy magánszemélyek közötti jogvitában is alkalmazzák.

14. A Tribunale di Como (comói bíróság, Olaszország) az uniós jog vonatkozó elveinek és rendelkezéseinek értelmezésével kapcsolatban kétségeket táplálva tehát úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket a Bíróság elé terjeszti előzetes döntéshozatalra:

- „1) Ellentétes-e általánosságban az uniós jogforrások rendszerével, konkrétan pedig az EUMSZ 288. cikk harmadik bekezdésével az, ha a nemzeti bíróság egy magánjogi felek közötti jogvitában mellőzi az olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazását, amely ellentétes valamely át nem ültetett vagy helytelenül átültetett irányelv egyértelmű, világos és feltétlen rendelkezésével, aminek következtében valamely magánszemélyre járulékos kötelezettség hárul, amennyiben a nemzeti szabályozási rendszer [...] szerint ez előzetes feltételét képezi annak, hogy a magánszemély az állammal szemben az említett irányelvben biztosított jogaira hivatkozhatson?
- 2) Ellentétes-e a hatékony érvényesülés elvével az olyan nemzeti szabályozás [...], amely nem teszi lehetővé a végső fogyasztó számára, hogy közvetlenül az államtól követelje a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítését, hanem kizárólag azt a jogát ismeri el, hogy a visszatérítés iránt polgári jogi keresetet indítson az adóalannyal, vagyis az adóhatóságtól történő visszatéríttetésre egyedül jogosult személlyel szemben, amennyiben az adó jogellenességének egyetlen okára – vagyis az [uniós] irányelvvel való ellentétességre – kizárólag az adóalany és az adóhatóság jogviszonyában lehet hivatkozni, az adóalany és a végső fogyasztó jogviszonyában pedig nem, ily módon ténylegesen megakadályozva a visszatérítést, vagy pedig egy ilyen esetben, az említett elv tiszteletben tartásának garantálása

¹⁹ 2016. december 8-i ítélet (C-553/15, EU:C:2016:935), illetve 2018. július 25-i ítélet (C-103/17, EU:C:2018:587).

céljából biztosítani kell a végső fogyasztó államkincstárral szembeni közvetlen kereshetőségi jogát, amennyiben lehetetlen vagy túlzottan nehéz elérni, hogy a jogalap nélkül megfizetett összeget a szállító térítse vissza?”

15. A Bíróság 2023. május 17-én pontosítási kérelmet intézett a kérdést előterjesztő bírósághoz a jogalap nélkül megfizetett adók visszatérítésére vonatkozó nemzeti eljárásokkal kapcsolatban, amelyre a 2023. május 31-én kelt levélben kapott választ.

16. A spanyol kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő, a 2023. szeptember 13-i tárgyaláson pedig mindegyikük előadta szóbeli észrevételeit is.

IV. Elemzés

A. Az első kérdés: az irányelvek horizontális és vertikális hatálya

17. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi a bíróságtól, hogy ellentétes-e az uniós joggal az, ha a nemzeti bíróság két magánjogi fél közötti jogvitában mellőzi az olyan nemzeti jogi rendelkezés alkalmazását, amely ellentétes valamely át nem ültetett irányelv egyértelmű, világos és feltétlen rendelkezésével, még akkor is, ha ez szükséges ahhoz, hogy a felperes érvényesíthesse az ezen irányelvben biztosított jogait.

18. Első látásra az e kérdésre adandó válasz – az alább kifejtett okok miatt – meglehetősen egyszerű. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből ugyanakkor kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az irányelvek közvetlen hatályával kapcsolatban számos olyan kérdést kívánt felvetni, amely túlmutatnak a kérdés pusztá szövegén. Az alábbiakban tehát kísérletet teszek arra, hogy mindezekkel a kérdésekkel foglalkozzam.

1. Az irányelveknek az uniós jog és a nemzeti jog szerinti horizontális közvetlen hatálya

19. Először is, az első kérdésben kifejezetten felvetett kérdést tárgyalom: alkalmazhatja-e a nemzeti bíróság egy át nem ültetett irányelv rendelkezéseit egy magánszemélyek közötti jogvitában?

20. Egy nemrégiben hozott, egy át nem ültetett irányelv rendelkezéseivel kapcsolatos ítéletben a Bíróság először is megerősítette, hogy „a nemzeti bíróság kizárólag az uniós jog alapján nem köteles mellőzni a nemzeti jogának az uniós jog valamely rendelkezésével ellentétes rendelkezésének alkalmazását, ha az utóbbi rendelkezés nem bír közvetlen hatállyal”. Majd kijelentette, hogy ez az elv „azonban nem érinti az e bíróság és minden hatáskörrel rendelkező nemzeti közigazgatási hatóság számára nyitva álló azon lehetőséget, hogy a belső jognak az ilyen hatállyal nem rendelkező uniós jogi rendelkezéssel ellentétes bármely rendelkezésének alkalmazását a *belső jog alapján* mellőzze”.²⁰

21. Ez leegyszerűsítve azt jelenti, hogy az uniós jog nem *kötelezi* a nemzeti bíróságokat arra, hogy a magánszemélyek közötti jogvitákban mellőzzék a nemzeti jognak az uniós jog azon rendelkezésével ellentétes rendelkezését, amely nem bír közvetlen hatállyal, de nem is *zárja ki*,

²⁰ 2022. január 18-i Thelen Technopark Berlin ítélet (C-261/20, EU:C:2022:33, 33. pont). Kiemelés tőlem.

hogy a nemzeti bíróságok így járjanak el, ha a nemzeti jog ekként rendelkezik. Más szóval, a nemzeti bíróságok a nemzeti jog alapján horizontális közvetlen hatállyal ruházhatják fel az irányelveket.

22. A spanyol kormány a tárgyaláson azzal az indokkal kifogásolta a fenti javaslatot, hogy az a magánszemélyek közötti egyenlőtlenség valamilyen formáját vezetné be.

23. Mindazonáltal úgy vélem, hogy ennek az ellenkezője igaz. Ha valami, akkor az irányelvek átültetésének hiánya az, ami egyenlőtlen helyzeteket teremt: i. uniós szinten, mivel a magánszemélyek például attól függően élhetnek vagy nem élhetnek az uniós jogban biztosított jogaikkal, hogy melyik tagállamban élnek vagy dolgoznak, és ii. nemzeti szinten azon magánszemélyek között, akik egyrészt érvényesíteni tudják jogaikat, mert közjogi jogalanyok ellen lépnek fel, másrészt pedig akik annak ellenére, hogy ugyanazon uniós szabályokra támaszkodnak, nem érvényesíthetik jogaikat, mert magánjogi jogalanyok ellen lépnek fel. Így az át nem ültetett irányelvek horizontális alkalmazása – amennyiben a nemzeti jog lehetővé teszi – megszüntetné az igazságtalan megkülönböztetés egyik forrását.²¹ Ez általánosságban a szóban forgó irányelvek hatékony érvényesülését (*effet utile*) is fokozná.

24. Valójában nem látok észszerű indokot arra, hogy az uniós jogot miért kellene úgy értelmezni, hogy az akadályát képezi annak, hogy valamely tagállam belső jogrendszere azon uniós rendelkezéseket, amelyek – ha az adott tagállam nem mulasztott volna – általános hatállyal bírtak volna, teljesebb és hatékonyabb módon alkalmazza.²²

25. Mindazonáltal, ha a nemzeti bíróság a nemzeti jog alapján nem tudta horizontális közvetlen hatállyal felruházni az irányelveket, akkor – amint azt már említettem – az uniós jog nem követeli meg, hogy megtegye. Ez felveti a következő kérdést: a Bíróságnak felül kell-e vizsgálnia az e kérdésben kialakított ítélkezési gyakorlatát?

2. A főszabály: az irányelvek nem bírnak kötelező horizontális közvetlen hatállyal

26. Véleményem szerint nem lenne sok értelme annak megvitatásának, hogy a Bíróságnak felül kellene-e vizsgálnia az ezzel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát.

27. Kétségtelen, hogy az irányelvek horizontális közvetlen hatályának elismerése mellett és ellen egyaránt szólnak megfelelő érvek. A kérdés összetettsége ellenére – amely hosszas jogi elemzést igényelne ahhoz, hogy megfelelő módon lehessen vele foglalkozni – azonban könnyen az a benyomásunk támadhat, hogy minden, amit el kell mondani, már elhangzott.²³

28. A magam részéről elegendőnek tartok annyit kiemelni, hogy egyrészt elismerem a korábbi főtanácsnokok által az irányelvek „kivételessége” ellen felhozott érvek erejét. Úgy vélték, hogy elvi okok szólnak amellett, hogy az irányelvek közvetlen hatállyal bírnak az alperes jogállására vonatkozó megkülönböztetés nélkül. Az említett főtanácsnokok álláspontja szerint ez többek között: i. megszüntet számos következtelenséget, amely az e kérdésre vonatkozó ítélkezési

²¹ Az ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az irányelvek rendelkezéseire „az állammal szemben attól függetlenül hivatkozni lehet, hogy az állam milyen minőségében – *munkáltatóként* vagy *hatóságként* – jár el” (kiemelés tőlem). Lásd többek között: 1986. február 26-i Marshall ítélet (152/84, EU:C:1986:84, 42. pont); 1990. július 12-i Foster és társai ítélet (C-188/89, EU:C:1990:313, 17. pont).

²² Végül is, ha az irányelvek horizontális közvetlen hatálya megtagadásának egyik oka az, hogy megőrizték a tagállamok mozgásterét az egyes uniós szabályok nemzeti jogba való átültetése során (lásd *alább* a jelen indítvány 29. pontját), akkor kézenfekvő, hogy a tagállamok szabadon lemondhatnak e jogkörükről.

²³ Vö.: szerkesztőségi cikk, „Is there more to say about the direct effect of Directives?”, *European Law Review*, 2018, 621. o.

gyakorlat fokozatos fejlődéséből adódott; ii. megakadályozza, hogy a nemzeti bíróságok a nemzeti jog megkérdőjelezhető értelmezéséhez folyamodjanak az uniós joggal való összhang biztosítása érdekében; iii. megerősíti a magánszemély hatékony jogorvoslathoz való jogát, és általánosságban véve fokozza az uniós jog hatékony érvényesülését; és iv. megakadályozza a különböző magánszemélyek közötti hátrányos megkülönböztetést, és egyenlő versenyfeltételeket biztosít a köz- és magánjogi vállalkozások számára.²⁴

29. Másrészt azonban el kell ismernem, hogy több érv is szól az irányelvek horizontális közvetlen hatályának elismerése ellen. Az EUMSZ 288. cikk tagadhatatlanul különbséget tesz az abban meghatározott különböző jogi eszközök között. A rendelettel szemben, amit úgy határoznak meg, mint amely „teljes egészében kötelező és közvetlenül alkalmazandó valamennyi tagállamban”, az irányelv „az elérendő célokat illetően minden címzett tagállamra kötelező, azonban a forma és az eszközök megválasztását a nemzeti hatóságokra hagyja”. Úgy látom tehát, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának fő célja az, hogy megőrizze e jogszabályi forma sajátos jellemzőit²⁵ és alkotmányos jelentőségét,²⁶ amely jogszabályi forma az uniós jogrend „föderális” elemét tükrözi.²⁷

30. Igaz, hogy a 2023-ban az uniós jogrend teljesen eltér attól, mint amelyben a Bíróság a Marshall és a Faccini Dori ítéletét hozta.²⁸ Az Amszterdami Szerződés, a Nizzai Szerződés és mindenekelőtt a Lisszaboni Szerződés ugyanis jelentősen megváltoztatta az uniós jog intézményi és alkotmányos környezetét. Mindazonáltal úgy tűnik számomra, hogy a (jelenlegi) EUMSZ 288. cikket érintő módosítások – figyelembe véve az Európa jövőjével foglalkozó 2002–2003-as konvent²⁹ és az azt követő kormányközi konferenciák³⁰ során folytatott konkrét vitákat – nem támasztják alá azt az elképzelést, hogy a Szerződések megszövegezői meg kívánták volna változtatni a rendeletek és az irányelvek közötti alapvető különbséget.

31. Így az e kérdésben a közelmúltban – többek között a nagytanács részéről – kialakított ítélkezési gyakorlat³¹ fényében kétlem, hogy a Bíróság hajlandó lenne újragondolni, nemhogy felborítani az e kérdésben kialakított következetes ítélkezési gyakorlatát. Úgy tűnik számomra, hogy legalábbis egyelőre – a teniszből eredő kifejezéssel élve – a labda a tagállamok pályáján pattog: a Bíróság ítélkezési gyakorlata ebben a kérdésben világos és ismert számukra, és ha nem tartják kielégítőnek a helyzetet, ezt a Szerződések módosításával orvosolhatják.³²

²⁴ Lásd a fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott indítványokat.

²⁵ Végül is, ha az irányelvek horizontális közvetlen hatályát elismernénk, úgy tűnik, hogy nem maradna érdemi különbség e jogi aktus és a rendeletek között.

²⁶ Lásd ebben az értelemben a 2019. január 22-i Cresco Investigation ítéletet (C-193/17, EU:C:2019:43, 72. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat): „Ugyanis az át nem ültetett, vagy nem megfelelően átültetett irányelv felhívhatóságának a magánszemélyek egymás közötti viszonyaira való kiterjesztése egyenértékű lenne az Unió azon hatáskörének elismerésével, hogy azonnali hatállyal rendelhet el magánszemélyeket terhelő kötelezettségeket, noha erre csak ott van hatásköre, ahol rendeletalkotási hatáskörrel rendelkezik”.

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

²⁸ Lásd a fenti 6. lábjegyzetet.

²⁹ Lásd többek között: az egyszerűsítéssel foglalkozó IX. munkacsoport zárójelentése, 2002. november 29., CONV 424/02, 3–6. o., és Piris, J-C., *The Constitution for Europe – A Legal Analysis*, 2006, *Cambridge University Press*, 70–73. o.

³⁰ Lásd például: Piris, J-C., *The Lisbon Treaty – A Legal and Political Analysis*, 2010, *Cambridge University Press*, 92–94. o.

³¹ Lásd: 2022. január 18-i Thelen Technopark Berlin ítélet (C-261/20, EU:C:2022:33, 32. pont). Lásd még: 2019. január 22-i Cresco Investigation ítélet (C-193/17, EU:C:2019:43, 72. pont); 2018. augusztus 7-i Smith ítélet (C-122/17, EU:C:2018:613, 42. pont).

³² Amint azt a (jelenlegi) EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésének módosításával megtették a 2002. július 25-i Unión de Pequeños Agricultores kontra Tanács ítélet (C-50/00 P, EU:C:2002:462) és a 2004. április 1-jei Bizottság kontra Jégo-Quéré ítélet (C-263/02 P, EU:C:2004:210) kihirdetését követően.

32. Mindezek után az a tény, hogy az uniós jog nem kötelezi a nemzeti bíróságokat az irányelvek horizontális közvetlen hatályának elismerésére, az alapügy szempontjából lényegtelen lenne, ha a jogviták egy magánfél (a fogyasztó) és egy olyan jogalany (a szolgáltató) közötti jogvitának minősülnének, amely az állam szerveként jár el. Bár a kérdést előterjesztő bíróság nem vetette fel kifejezetten ezt a kérdést, a Bíróság előtti eljárás során megvitaták azt.

3. Vertikális közvetlen hatály és a „tagállam” fogalma

33. A Van Duyn és a Ratti ítélettől³³ kezdődően a Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy a (jelenlegi) EUMSZ 288. cikk által az irányelveknek tulajdonított kötelező erővel összeegyeztethetetlen lenne annak kizárása, hogy a magánszemélyek hivatkozhatnak az ilyen jogi aktusok által a tagállamokra rótt kötelezettségekre. A Bíróság különösen azt állapította meg, hogy a tagállamok nem húzhatnak hasznát valamely irányelv átültetésének elmulasztásából.³⁴ Ennek következtében a magánszemélyek – követeléseik alátámasztására vagy védelmükben – érvényesen hivatkozhatnak az át nem ültetett irányelvek egyértelmű, pontos és feltétlen rendelkezéseire az átültetést elmulasztó tagállam hatóságaival folytatott jogviták keretében (közvetlen vertikális hatály).

34. A Bíróság az évek során egyértelművé tette, hogy a fentiek attól függetlenül igazak, hogy a hatóság pontosan milyen minőségben (munkáltatóként vagy hatóságként) jár el, és hogy e hatóság tényleges felelősséggel tartozik-e a szóban forgó irányelv tagállam általi átültetésének elmulasztásáért.³⁵

35. Ami a jelen ügy szempontjából még fontosabb, a Bíróság ebben az összefüggésben a „tagállam” tág fogalmát alkalmazza. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az irányelv feltétlen és kellően pontos rendelkezéseire hivatkozhatnak olyan szervezetekkel vagy szervekkel szemben, amelyek az állammal azonos megítélés alá esnek, „vagy azért, mert a tág értelemben vett állam részét képező közjogi jogi személyek”, vagy ha magánjogi jogi személyek, „valamely hatóság vagy az állam felügyelete, illetve ellenőrzése alá tartoznak”, vagy másodlagosan „egy ilyen hatóság közfeladat ellátásával bízta meg őket és e célból [egy-egy] többletjogosultságokkal ruházta fel őket” (a továbbiakban: a Foster ítéletben megállapított szempontrendszer).³⁶

36. A jelen ügyben az ügy irataiból kitűnik, hogy az alapeljárás alperesei nem közjogi szervek. Azt azonban, hogy a magánjogi jogalanyokra vonatkozó másik két helyzet valamelyikébe tartoznak-e, a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megállapítania.³⁷ Ez nemcsak azért van így, mert a Bíróságnak nem áll rendelkezésére az ezen értékelés elvégzéséhez szükséges valamennyi információ, hanem – ami még alapvetőbb – azért is, mert az említett értékelés pontossága érdekében szükség lehet a nemzeti jog rendelkezéseinek vagy elveinek értelmezésére.

37. Annak érdekében, hogy iránymutatással szolgáljak a kérdést előterjesztő bíróság számára, néhány rövid megfontolást fűznék az említett bíróság által elvégzendő értékelés jellegére vonatkozóan.

³³ 1974. december 4-i Van Duyn ítélet (41/74, EU:C:1974:133); 1979. április 5-i Ratti ítélet (148/78, EU:C:1979:110).

³⁴ Az *estoppel* (vagy *nemo potest venire contra factum proprium*) elvével összhangban.

³⁵ Lásd a fenti 21. lábjegyzetben említett ítélkezési gyakorlatot.

³⁶ Lásd különösen: 1990. július 12-i Foster és társai ítélet (C-188/89, EU:C:1990:313, 18. pont); 2017. október 10-i Farrell ítéletet (C-413/15, EU:C:2017:745, 33–35. pont).

³⁷ Lásd például: 2000. szeptember 14-i Collino és Chiappero ítélet (C-343/98, EU:C:2000:441, 24. pont); 2012. január 24-i Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 40. pont); 2013. december 12-i Portgás ítélet (C-425/12, EU:C:2013:829, 31. pont).

38. Főszabály szerint egyetértek a spanyol kormánnyal abban, hogy annak megállapítása, hogy egy adott szervezet megfelel-e a Foster ítéletben foglalt szempontrendszernek, általában eseti értékelést igényel, amelynek során figyelembe kell venni az adott szerv szervezetére és tevékenységére vonatkozó valamennyi releváns körülményt.

39. Annak megállapításához például, hogy egy magánjogi jogalany „valamely hatóság vagy az állam felügyelete, illetve ellenőrzése alá tartozik-e” a bíróságnak azt kell vizsgálnia, hogy az állam közvetlenül vagy közvetve képes-e meghatározó befolyást gyakorolni az adott jogalany döntéshozatali folyamatára – ha nem is annak napi tevékenységére, de legalább a legfontosabb választásokra és stratégiai döntésekre.

40. E célból fontosnak tűnik, hogy a vonatkozó jogszabályok és a jogalany belső szabályai alapján olyan elemeket vegyenek figyelembe, mint például: i. a tulajdonosi szerkezet; ii. egy másik jogalany számára biztosított különleges szavazati vagy vétőjog; iii. az irányító szervek összetétele és tagjai kinevezésének módja; iv. a végzett tevékenységek típusa; v. a jogalany által követett cél(ok); és vi. a jogalany finanszírozásának módja.³⁸ Így az a pusztán tény, hogy az állam (vagy más hatóság) részesedéssel rendelkezik egy társaságban – az alapeljárás alperesei esetében értelmezésem szerint ez a helyzet – önmagában nem határozza meg, hogy az adott társaság az állam ellenőrzése alatt áll-e.

41. Annak meghatározásával kapcsolatban, hogy a közjogi szerv „közfeladat elvégzésével bízta-e meg” a magánjogi jogalanyt, és e célból „többletjogosultságokkal” ruházta-e fel e jogalanyt, a következőket emelném ki.

42. Először is, annak megítélése, hogy valamely magánjogi jogalany az állammal azonos megítélés alá esik-e, véleményem szerint nem (kizárólag) a szóban forgó jogalany általános jellegének és tevékenységének vizsgálata alapján történik. Valójában az bír különös jelentőséggel, hogy magának a szóban forgó jogvitát kiváltó *viszornak* a vonatkozásában teljesül-e a Foster ítéletben megállapított szempontrendszer. Voltaképpen lehetséges, hogy a magánjogi jogalany egy vagy több közfeladatot lát el, amihez többletjogosultságokkal rendelkezik, miközben más tevékenységeket tisztán kereskedelmi alapon és a többi vállalkozással való rendes verseny feltételei között folytat.³⁹

43. Ezenkívül a „közérdek” és a „többletjogosultságok” két eleme egyértelműen kumulatív: mindkettőnek fenn kell állnia ahhoz, hogy valamely jogalanyt az állam szervének lehessen tekinteni. Ezeknek az elemeknek abban az értelemben is össze kell kapcsolódnuk, hogy a többletjogosultságokat a szóban forgó jogalany részére „[a]végett” kell biztosítani, hogy azok alkalmassá tegyék a közérdek hatékony szolgálatára.⁴⁰

44. Ezen túlmenően az, hogy mely célok tekinthetők „közérdekűnek”, természetesen tagállamonként eltérő. Ez a fogalom azonban szükségszerűen tükrözi azt a gondolatot, hogy a jogalany tevékenységét nem a tulajdonosok vagy érdekeltek kizárólagos (vagy elsődleges)

³⁸ Lásd analógia útján: 1982. november 24-i Bizottság kontra Írország ítélet (249/81, EU:C:1982:402, 10–15. pont); 2002. május 16-i Franciaország kontra Bizottság (C-482/99, EU:C:2002:294, 55. pont); 2002. november 5-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-325/00, EU:C:2002:633, 14–21. pont). Lásd még: Van Gerven főtanácsnok Foster és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-188/89, EU:C:1990:188, 21. pont).

³⁹ Hasonlóképpen: Sharpston főtanácsnok Farrell ügyre vonatkozó indítványa (C-413/15, EU:C:2017:492, 141. pont).

⁴⁰ Uo., 49. pont.

érdekében, hanem a társadalom egészének hasznára kell végezni. Észszerűen feltételezhető továbbá, hogy a közfeladat átruházásának valamilyen jogalkotási vagy közigazgatási aktusból kell következnie.⁴¹

45. Végül a „többletjogosultságok” meglétét a szóban forgó jogvitát kiváltó jogviszonyra és a magánszemélyek közötti jogviszonyra irányadó szabályok összehasonlításával kell megállapítani. Vajon a szóban forgó jogalany és a másik jogalany egyenrangú, vagy legalábbis összehasonlítható helyzetben vannak-e jogviszonyukban? A szóban forgó jogalany egyoldalúan előírhatott-e valamilyen kötelezettséget, vagy korlátozhatta-e a másik jogalany jogait?

46. E kérdés lezárásaként általánosabb értelemben szeretném hozzátenni, hogy véleményem szerint a Foster ítéletben megállapított szempontrendszert nem lehet túlságosan széles körűen alkalmazni.⁴² A mai világban a gazdasági tevékenységek többsége így vagy úgy, de erősen szabályozott. Ezen túlmenően számos jogalany (például nem kormányzati szervezetek) közérdekű célok elérésére törekszik, annak ellenére, hogy semmilyen módon nem áll kapcsolatban az állammal; és ugyanígy számos társaság (részben vagy egészben) állami tulajdonban van, de nem követ semmilyen közérdekű célt.

47. Ezért, hacsak a horizontális/vertikális megkülönböztetés nem válik pusztán formalitássá, alapvető fontosságú, hogy a magánjogi jogalanyok – a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévőhöz hasonló jogviták keretében – csak akkor tekinthetők úgy, hogy az állam szerveiként jártak el, ha az e jogalanyok feletti „állami” ellenőrzés, illetve tevékenységük közszolgáltatás jellege egyértelműen felismerhető. Érthető volna, ha engednék a kísértésnek, és a fogyasztók támogatása és/vagy a vonatkozó eljárási keret alapján túl bonyolultnak tűnő jogviták pragmatikus és méltányos megoldása érdekében „rövidebb utakat” választanánk, de ez végső soron nem lenne helyes.

4. A hatékony érvényesülés megőrzésének szükségessége mint a főszabály alóli kivétel?

48. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben – vagyis amikor a felpereseknek jelentős eljárási akadályokkal kell szembenézniük jogaik érvényesítése során – a hatékony érvényesülés uniós elve úgy értelmezhető-e, hogy a nemzeti bíróságok kivételesen kötelesek az át nem ültetett irányelvek rendelkezéseit még a magánszemélyek közötti jogvitákban is alkalmazni.

49. Nem hiszem, hogy ez lenne a helyzet. A Bíróság gyakran alkalmazta a hatékony érvényesülés elvét (*effet utile* értelemben⁴³) mint értelmezési eszközt, amely egyrészt lehetővé teszi az uniós rendelkezések olyan értelmezésének kizárását, amely megkérdőjelezné azok érvényességét, feleslegessé tenné azokat, vagy abszurd eredményekhez vezetne, másrészt pedig azon értelmezések előnyben részesítését, amelyek biztosítják, hogy a szóban forgó rendelkezések „teljes mértékben érvényesüljenek”, azaz alkalmasak legyenek az uniós jogalkotó által kitűzött cél elérésére.⁴⁴

⁴¹ Uo., 143–146. pont.

⁴² Hasonlóképpen lásd a Wahl főtanácsnok Portugás ügyre vonatkozó indítványában elvégzett elemzést (C-425/12, EU:C:2013:623, 35–44. pont).

⁴³ A „hatékony jogorvoslatként” értelmezett „hatékony érvényesüléssel” az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés értékelésekor foglalkozom.

⁴⁴ Lásd ebben az értelemben: 2001. október 14-i Olaszország kontra Bizottság ítélet (C-403/99 P, EU:C:2001:507, 27., 28. és 37. pont); 2022. szeptember 5-i Openbaar Ministerie (A kibocsátó tagállam törvényei által létrehozott bíróság) ítélet (C-562/21 PPU és C-563/21 PPU, EU:C:2022:100, 95. pont).

50. Ezzel szemben a hatékony érvényesülés elve – véleményem szerint – nem használható fel sem valamely uniós rendelkezés hatályának és joghatásának olyan mértékű „maximalizálására”, amely meghaladja a jogalkotó egyértelmű szándékát, sem az uniós jogrend alapvető alkotmányos elveinek megkerülésére.

51. Emellett egy további⁴⁵ – és homályosan meghatározott –, a horizontális hatály tilalmára vonatkozó szabály alóli kivétel végső (egyfajta „amikor semmi más nem működik”) esetekre való létrehozása véleményem szerint csak növelné a jogbizonytalanságot.⁴⁶ Ez egy olyan terület, amelyet a jog jelenlegi állapotában egyes megfigyelők szerint a rendkívüli összetettség⁴⁷, illetve a koherencia hiánya jellemez.⁴⁸ A kritikák egy része kétségtelenül nem alaptalan. Ezért tartózkodnék attól, hogy a kivételek számának vagy hatályának bővítését javasoljam, mivel ez a rendszer kiszámíthatóságának, koherenciájának és intellektuális szigorának rovására menne.

52. A fentiek fényében azt javaslom, hogy a Bíróság azt a választ adja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre, hogy i. az uniós jog nem kötelezi a nemzeti bíróságokat arra, hogy mellőzzék az uniós jog azon rendelkezéseivel ellentétes nemzeti rendelkezések alkalmazását, amelyek nem bírnak közvetlen hatállyal a magánszemélyek közötti jogvitákban, de ez nem zárja ki, hogy a nemzeti bíróságok ezt megtegyék, ha a nemzeti jog ekként rendelkezik; és ii. az irányelv feltétlen és kellően pontos rendelkezéseire hivatkozhatnak olyan magánjogi szervezetekkel vagy szervekkel szemben, amelyek valamely hatóság vagy az állam felügyelete, illetve ellenőrzése alá tartoznak, vagy másodlagosan egy ilyen hatóság közfeladat ellátásával bízta meg őket, és e célból egyes többletjogosultságokkal ruházta fel őket.

B. A második kérdés: a nemzeti eljárási autonómia és a jogalap nélkül megfizetett adók visszafizetése

53. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a hatékony érvényesülés elvével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a végső fogyasztó számára, hogy közvetlenül az államtól követelje a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítését, hanem kizárólag azt a jogát ismeri el, hogy a visszatérítés iránt polgári jogi keresetet indítson a szolgáltatóval, vagyis az adót az állam nevében beszedő és az adóhatóságtól történő visszatéríttetésre egyedül jogosult személlyel szemben, amennyiben az adó jogellenességének egyetlen oka az uniós irányelvvel való összeegyeztethetlenség, és erre az okra a szolgáltatóval szembeni perben nem lehet érvényesen hivatkozni.

54. Ezt a kérdést az alapeljárásban szóban forgó konkrét helyzet indokolja, amely – ha jól értem – a következőképpen foglalható össze: i. a felperesek olyan fogyasztók, akik egy olyan szolgáltatónak fizettek adót, amely az állam nevében beszedte az adót, amelyet később az uniós joggal összeegyeztethetetlennek minősítettek; ii. a szóban forgóhoz hasonló körülmények között a nemzeti jog kétlépcsős eljárásról rendelkezik a jogalap nélkül megfizetett adók visszatérítésére vonatkozóan: először is a fogyasztónak (a polgári bíróság előtt) kell követelnie a szolgáltatótól az

⁴⁵ Az irányelvek úgynevezett járulékos horizontális hatályával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatra utalok, amelyet a jelen indítvány fenti 3. pontjában említettem.

⁴⁶ Az *effet utile* és a jogbiztonság elve összeegyeztetésének az e területen való szükségességéről lásd: 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, 241. o.

⁴⁷ Vö.: Craig, P., „The Legal Effect of Directives: Policy, Rules and Exceptions”, *European Law Review*, 2009, 376. és 377. pont, és 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, 10. o.

⁴⁸ Lásd például, szerkesztői megjegyzések, „Horizontal direct effect – A law of diminishing coherence?”, *Common Market Law Review*, 2006, 1. o. és Dashwood, A., „From Van Duyn to Mangold via Marshall: Reducing Direct Effect to Absurdity?”, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2007, 81. o.

adó visszatérítését, majd a szolgáltató követelheti az államtól a visszatérítést (a közigazgatási bíróság előtt); és iii. úgy tűnik, hogy a fogyasztók nem hivatkozhatnak a 2008/118 irányelv rendelkezéseire a kérdést előterjesztő bíróság előtt, mivel Olaszország nem ültette át megfelelően az irányelvet, és az alperesek magánjogi vállalkozásoknak tűnnek.

55. Mindezek fényében a kérdést előterjesztő bíróság felteszi a kérdést, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló helyzetet olyan helyzetnek kell-e tekinteni, amelyben a fogyasztó számára túlzottan nehéz vagy lehetetlen a jogalap nélkül megfizetett adó visszafizetésének elérése, ami így indokolhatja, hogy közvetlenül az állam ellen (és nem az adót beszedő szolgáltató ellen) lépjen fel.

56. Előjáróban azt kell mondanom, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által a Bíróság kérdésre adott válaszban szereplő pontosítások ellenére sem teljesen világos számomra a jogalap nélkül beszedett adók visszatérítését szabályozó nemzeti rendszer valamennyi jellemzője. Ezért sajnálatosnak tartom, hogy sem az alapeljárás felei, sem – amit különösen sajnálatosnak tartok – az olasz kormány nem ítélték úgy, hogy hasznos lenne a jelen eljárásban való részvételük.

57. Például felmerül bennem a kérdés, hogy minden körülmények között szükség van-e két *bírósági eljárásra* annak biztosítása érdekében, hogy se a fogyasztónak, se a szolgáltatónak ne kelljen viselnie a jogalap nélkül kivetett adó terhét. Meglehetősen problémásnak tartom ezt a követelményt. E tekintetben figyelembe kell venni, hogy az EUMSZ 4. cikk (3) bekezdése értelmében azon kötelezettség, hogy meg kell tenni „minden megfelelő általános vagy különös intézkedést a Szerződésekből vagy az Unió intézményeinek jogi aktusaiból eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítására”, a tagállamok valamennyi hatóságát terheli, nem csak az igazságügyi hatóságokat.

58. Amint azt a Bíróság a Costanzo ítéletben megállapította, „ha teljesülnek a Bíróság ítélkezési gyakorlata által elvárt feltételek, hogy magánszemélyek a nemzeti bíróságok előtt hagyatkozhatnak valamely irányelv rendelkezéseire, *valamennyi közigazgatási szervnek*, beleértve a decentralizált szerveket is [...] kötelessége alkalmazni ezeket a szabályokat”.⁴⁹ A 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében foglalt rendelkezések kellően világosak, pontosak és feltétlenek ahhoz, hogy a magánszemély a hatóságokkal szemben – beleértve a közigazgatási hatóságokat, például az adóhatóságokat is – hivatkozhasson rájuk („vertikálisan”).

59. Ami ennél is fontosabb, nem világos számomra, hogy milyen jogorvoslati lehetőségek állnak – ha egyáltalán állnak – a jogalap nélkül kivetett adók visszatérítését követelő magánszemélyek rendelkezésére, ha az 504/1995. sz. felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet 14. cikkében előírt rendes eljárás elégtelennek bizonyulna az eredmény eléréséhez.

60. E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy a valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog az ilyen adót tiltó uniós rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogból ered, és azt kiegészíti. A tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítésére. Az adó-visszatérítési kérelmekre vonatkozó uniós szabályozás hiányában az eljárási autonómia elvének megfelelően az egyes tagállamok belső jogrendjének kell meghatároznia e kérelmek benyújtásának feltételeit. Ezen elvnek azonban tiszteletben kell tartania az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét. A

⁴⁹ 1989. június 22-i ítélet (103/88, EU:C:1989:256, 31. pont). Kiemelés tőlem.

tagállamoknak különösen azt kell biztosítaniuk, hogy a jogalap nélkül megfizetett összeg megtérítése iránti igény érvényesítésének feltételei olyanok legyenek, hogy semlegesítésre kerüljön az adó gazdasági terhe.⁵⁰

61. Ezen elvek alapján a Bíróság megállapította, hogy valamely tagállam főszabály szerint elutasíthatja a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítése iránt, a végső vevő – akire az adót áthárították – által előterjesztett kérelmet azzal az indokkal, hogy nem az említett vevő fizette meg az adót az adóhatóságoknak. Ennek az a feltétele, hogy az adó végső terhét viselő személy a belső jog értelmében érvényesíthet jogalap nélkül megfizetett összeg megtérítése iránti igényt a szolgáltatóval szemben. Mindazonáltal, ha a szolgáltató általi visszatérítés lehetetlennek vagy túlzottan nehéznek tűnik, a hatékony érvényesülés elve megköveteli, hogy a fogyasztó a visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon, és hogy ennek érdekében a tagállam biztosítsa a szükséges eszközöket és eljárási szabályokat.⁵¹

62. Úgy tűnik számomra, hogy ezek a megfontolások relevánsak a jelen ügyben. A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban annak eldöntése, hogy a szóban forgó nemzeti eljárási szabályok alkalmasak-e arra, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló helyzetben a fogyasztó számára lehetetlenné vagy túlzottan nehézvé tegyék a jogalap nélkül megfizetett adó visszatérítését.

63. Véleményem szerint a „túlzott nehézség” feltétele nem értékelhető absztrakt módon, hanem azt minden egyes felperes konkrét helyzetéhez viszonyítva kell vizsgálni. Az említett felperest egy vagy több olyan eljárás lefolytatására „kényszerítik-e”, amely összetettsége, hossza és/vagy költségei miatt – a behajtható összegek mértékére tekintettel – észszerűtlen terhet ró rá? Ezen túlmenően vajon egy körültekintő jogász tisztában van-e az ilyen eljárások elérhetőségével (és azok sikerének észszerű kilátásaival), vagy úgy tűnik számára, hogy e jogorvoslati lehetőségek megvalósíthatósága bizonytalan?

64. Ha a kérdést előterjesztő bíróság egy ilyen elemzés fényében arra a következtetésre jutna, hogy az alapeljárás felperesei valóban gyakorlati lehetetlenséggel vagy túlzott nehézségekkel szembesülnek, akkor a hatékony érvényesülés uniós elve – amely ilyen esetben egybeesik a hatékony jogorvoslathoz való joggal⁵² – megkövetelné, hogy e fogyasztók közvetlenül az állammal szemben léphessenek fel a jogalap nélkül kivetett adó visszafizetése érdekében.

65. Az állam ellen indított eljárásban a fogyasztóknak így „két ász lenne a tarsolyukban”. Egyrészt azzal érvelhetnének, hogy a közvetlenül az állammal szembeni fellépéstől őket elzáró eljárási szabályt a hatékony érvényesülés uniós elvének megsértése miatt alkalmazhatatlannak kell nyilvánítani, másrészt pedig a 2008/118 irányelv rendelkezéseire hivatkozhatnának, mivel a jogvita „vertikális” jellegű.

66. A fentiekre tekintettel a második kérdésre véleményem szerint azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes az uniós joggal az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a végső fogyasztó számára, hogy közvetlenül az államtól követelje az uniós jog megsértésével kivetett adó visszatérítését, hanem kizárólag azt a jogát ismeri el, hogy az adót az állam nevében azt beszedő

⁵⁰ Lásd többek között: 2011. október 20-i Danfoss és Sauer-Danfoss ítélet (C-94/10, EU:C:2011:674, 20–25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁵¹ Uo., 27. és 28. pont. Lásd még: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 41. és 42. pont).

⁵² Erről a kérdéstről részletesen és további hivatkozásokkal lásd: Bobek főtanácsnok An tAire Talmhaíochta Bia agus Mara, Éire agus an tArd-Aighne ügyre vonatkozó indítványa (C-64/20, EU:C:2021:14, 38–46. pont).

szolgáltatótól követelje. Mindazonáltal, ha a szolgáltató általi visszatérítés lehetetlennek vagy túlzottan nehéznek tűnik, a hatékony érvényesülés elve megköveteli, hogy a fogyasztó a visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon.

V. Véggövetkeztetés

67. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a Tribunale di Como (comói bíróság, Olaszország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő válaszokat adja:

- 1) Az uniós jog nem kötelezi a nemzeti bíróságokat arra, hogy mellőzzék az uniós jog azon rendelkezéseivel ellentétes nemzeti rendelkezések alkalmazását, amelyek nem bírnak közvetlen hatállyal a magánszemélyek közötti jogvitákban, de ez nem zárja ki, hogy a nemzeti bíróságok ezt megtegyék, ha a nemzeti jog ekként rendelkezik. Az irányelv feltétlen és kellően pontos rendelkezéseire hivatkozhatnak olyan magánjogi szervezetekkel vagy szervekkel szemben, amelyek valamely hatóság vagy az állam felügyelete, illetve ellenőrzése alá tartoznak, vagy másodlagosan egy ilyen hatóság közfeladat ellátásával bízta meg őket, és e célból egyes többletjogosultságokkal ruházta fel őket.
- 2) Nem ellentétes az uniós joggal az olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé a végső fogyasztó számára, hogy közvetlenül az államtól követelje az uniós jog megsértésével kivetett adó visszatérítését, hanem kizárólag azt a jogát ismeri el, hogy az adót az állam nevében azt beszedő szolgáltatótól követelje. Mindazonáltal, ha a szolgáltató általi visszatérítés lehetetlennek vagy túlzottan nehéznek tűnik, a hatékony érvényesülés elve megköveteli, hogy a fogyasztó a visszatérítés iránti kérelmével közvetlenül az adóhatósághoz forduljon.