



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA NIKOLASA EMILIU [*NICHOLAS EMILIOU*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2023. gada 16. novembrī¹

Lieta C-316/22

Gabel Industria Tessile SpA,
Canavesi SpA
pret
A2A Energia SpA,
Energit SpA,
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,
 piedaloties:
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

(*Tribunale di Como* (Komo tiesa, Itālija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 288. pants – Direktīvu tiešā iedarbība – Horizontālā tiešā iedarbība – Vertikālā tiešā iedarbība – *Foster* pārbaudes kritērijs – Struktūras, ko uzskata par valsts emanāciju – Direktīva 2008/118/EK – Elektroenerģijas piegādātājs – Nodokļu, kas samaksāti, pārkāpjot Savienības tiesības, atmaksa – Procesuālā autonomija – Efektivitātes princips

I. Ievads

1. Tikai dažas tēmas ir tik ļoti piesaistījušas vairākas ES juristu paaudzes kā jautājums par direktīvu tiešo iedarbību. Šī tēma ir bijusi ilgstošu diskusiju (un zināmā mērā arī lielu strīdu) priekšmets gan Savienības iestādēs, gan akadēmiskajos forumos no pagājušā gadsimta 60. gadiem² līdz pat mūsdienām³.

¹ Oriģinālvaloda – angļu.

² Skat. ar vairākām atsaucēm uz mūsdienu dokumentiem 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. lpp.

³ Pavisam nesenu rakstu par šo tematu skat. 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. lpp.

2. Vairāki cienījami ģenerālvokāti iepriekš ir ieteikuši Tiesai atzīt netransponēto direktīvu ne tikai *vertikālo*, bet arī *horizontālo* tiešo iedarbību⁴, tādējādi “izārstējot” (vismaz daļēji) Savienības tiesību sistēmu no tā, kas ir plaši raksturots kā Savienības tiesību “bērnības slimība”⁵. Tomēr Tiesas judikatūra šajā jautājumā ir bijusi samērā nemainīga. Kopš spriedumiem *Marshall* un *Faccini Dori* lietās Tiesa ir konsekventi norādījusi, ka direktīva pati par sevi nevar uzlikt pienākumus privātpersonām, un tādējādi uz to nevar atsaukties attiecībā pret privātpersonām⁶.

3. Tomēr tajā pašā laikā Tiesa ir mēģinājusi vairākos veidos mazināt nelabvēlīgās sekas, ko privātpersonām var radīt direktīvu horizontālās tiešās iedarbības neesamība. Tiesa it īpaši ir: i) ieviesusi plašu pienākumu kā valstu tiesām, tā arī citām valsts iestādēm valsts tiesības interpretēt, ciktāl iespējams, atbilstoši neieviesto direktīvu noteikumiem⁷, ii) piešķirusi plašu interpretāciju jēdzienam “dalībvalsts” un no tā izrietošo šajā jomā, lai aptvertu dažādas organizācijas un struktūras, kas tādējādi ir jāņem vērā⁸, iii) atzinusi tiešo iedarbību konkrētās neierastās trīspusējās situācijās, kurās iesaistītas divas privātpersonas un viena publiska persona⁹, iv) atzinusi konkrētu Eiropas Savienības Pamattiesību hartas noteikumu un konkrētu tiesību principu, kuru izpaušme var būt direktīvas noteikumi, tiešo iedarbību¹⁰, un v) pazeminājusi kritēriju prasības par atbildību apmierināšanai pret dalībvalstīm, kas nav transponējušas direktīvas¹¹.

4. Šī lieta sniedz Tiesai iespēju vispārīgi izskatīt tiesību stāvokli šajā jomā un viest lielāku skaidrību par dažiem tās judikatūras aspektiem.

⁴ Skat. it īpaši ģenerālvokāta G. Van Gervena [G. Van Gerven] secinājumus lietā *Marshall* (C-271/91, EU:C:1993:30, 12. punkts); ģenerālvokāta K. O. Lenca [C. O. Lenz] secinājumus lietā *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:45, 43.–73. punkts) un ģenerālvokāta F. Dž. Džeikobsa [F. G. Jacobs] secinājumus lietā *Vaneetveld* (C-316/93, EU:C:1994:32, 18.–34. punkts). Skat. arī apsvērumus, sniedzot ģenerālvokātes E. Šarpstones [E. Sharpston] secinājumus lietā *Farrell* (C-413/15, EU:C:2017:492, 150. punkts) un ģenerālvokāta M. Bobeka [M. Bobek] secinājumus lietā *Cresco Investigation* (C-193/17, EU:C:2018:614, 145. punkts).

⁵ Pescatore, P., “The doctrine of “direct effect”: An infant disease of community law”, *European Law Review*, 1983, 155. lpp.

⁶ Spriedumi, 1986. gada 26. februāris, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 48. punkts), un 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 20. punkts). Skat. neseno spriedumu, 2022. gada 18. janvāris, *Thelen Technopark Berlin* (C-261/20, EU:C:2022:33, 32. punkts).

⁷ Skat. it īpaši spriedumu, 2004. gada 5. oktobris, *Pfeiffer* u.c. (no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 110.–118. punkts).

⁸ Skat. šo secinājumu 35.–47. punktu.

⁹ Skat. it īpaši spriedumus, 1996. gada 30. aprīlis, *CIA Security International* (C-194/94, EU:C:1996:172), un 1999. gada 28. janvāris, *Unilever* (C-77/97, EU:C:1999:30).

¹⁰ Skat. it īpaši spriedumus, 2005. gada 22. novembris, *Mangold* (C-144/04, EU:C:2005:709, 75., 76. un 77. punkts), un 2018. gada 6. novembris, *Bauer* un *Willmeroth* (C-569/16 un C-570/16, EU:C:2018:871, 80.–91. punkts).

¹¹ Skat., piemēram, spriedumu, 1996. gada 8. oktobris, *Dillenkofer* u.c. (C-178/94, C-179/94 un no C-188/94 līdz C-190/94, EU:C:1996:375, 27. punkts). Skat. arī spriedumu, 1994. gada 14. jūlijs, *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, 27. punkts). Attiecībā uz šo jautājumu tomēr skat. Szpunar, M., “Direct Effect of Community Directives in National Courts – Some Remarks Concerning Recent Developments”, *Natolin European Centre*, 2003, 4. lpp.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK¹², kura bija piemērojama lietai būtisko apstākļu laikā¹³, 1. panta 2. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis īpašos nolūkos var akcīzes precēm papildus piemērot netiešos nodokļus, ja tie nodokļa bāzes noteikšanas, nodokļa aprēķināšanas, nodokļa uzlikšanas iespējas un nodokļa pārraudzības ziņā, izņemot noteikumus par atbrīvojumu no nodokļiem, atbilst Kopienas noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai pievienotās vērtības nodoklim.”

B. Valsts tiesības

6. *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* [2007. gada 27. februāra Dekrētlukums Nr. 26/2007 “Direktīvas 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, īstenošana”]¹⁴, 5. pants un grozītais *Decreto Legge 28 novembre 1988, n. 511, Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale* [1988. gada 28. novembra Dekrētlukums Nr. 511/1988 “Steidzami noteikumi par reģionālo un vietējo finansējumu”]¹⁵ 6. pants, ar ko ievieš provinces nodokli papildus elektroenerģijas akcīzes nodokļiem (turpmāk tekstā – “papildu nodoklis”).

7. *Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale* [2011. gada 14. marta Leģislatīvais dekrēts Nr. 23/2011 “Noteikumi par pašvaldību fiskālo federālismu”]¹⁶ 2. pants paredzēja, ka no 2012. gada papildu nodokli pārstāj piemērot parastā statusa reģionos. Pēc tam ar *Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento* [2012. gada 2. marta Leģislatīvā dekrēta Nr. 16/2012 “Steidzami noteikumi par nodokļu vienkāršošanu, racionalizāciju un novērtēšanas procedūru stiprināšanu”]¹⁷ 4. pantu papildu nodoklis tika pilnībā atcelts no 2012. gada 1. aprīļa.

8. *Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, Testo Unico Accise* [1995. gada 26. oktobra Leģislatīvais dekrēts Nr. 504/1995 “Tiesību aktu par akcīzes nodokli konsolidētais teksts”]¹⁸ 14. panta 1. punktā ir noteikts, ka “akcīzes nodoklis tiek atmaksāts, ja tas ir samaksāts nepamatoti”, tā 2. punktā ir noteikts, ka “atmaksa ir jālūdz, pretējā gadījumā tiesības uz to zūd, divos gados pēc maksāšanas datuma vai no datuma, kad attiecīgās tiesības var tikt izmantotas”; un 4. punktā ir noteikts, ka “gadījumā, ja tiesvedības procesa beigās tiesību subjektam, kam ir noteikts pienākums samaksāt akcīzes nodokli, tiek piespriests atmaksāt trešām personām summas, kas

¹² OV 2009 L 9, 12. lpp.

¹³ Direktīva 2008/118 vairs nav spēkā, jo tā ir atcelta ar Padomes Direktīvu (ES) 2020/262 (2019. gada 19. decembris), ar ko nosaka akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu (OV 2020, L 58, 4. lpp.).

¹⁴ *GURI* Nr. 68, 2007. gada 22. marts.

¹⁵ *GURI* Nr. 280, 1988. gada 29. novembris.

¹⁶ *GURI* Nr. 67, 2011. gada 23. marts.

¹⁷ *GURI* Nr. 52, 2012. gada 2. marts.

¹⁸ *GURI* Nr. 279, 1995. gada 29. novembris.

nepamatoti saņemtas kā kompensācija par akcīzes nodokli, iepriekš minētajam tiesību subjektam, kuram ir noteikts pienākums, ir jālūdz atmaksa 90 dienu termiņā pēc tam, kad spriedums, ar kuru ir noteikta summa atmaksa, ir kļuvis galīgs, pretējā gadījumā tiesības tiek zaudētas”.

III. Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi

9. Prasītājas pamatlietā (*Gabel Industria Tessile S.p.A* un *Canavesi S.p.A*) abas ir sabiedrības, kas individuāli ar vienu no atbildētājām (*attiecīgi A2A Energia S.p.A.* un *Energit S.p.A.*) noslēdza līgumu par elektroenerģijas piegādi to ražotnēs un samaksāja atbildētājām pienākošos atlīdzību, tostarp summas, ko iekasēja kā papildu nodokli par laikposmu no 2010. līdz 2011. gadam.

10. Prasītājas 2020. gadā cēla prasību *Tribunale di Como* (Komo tiesa, Itālija) pret atbildētājām, prasot, lai tās atmaksā papildu nodokļa veidā samaksātās summas, pamatojoties uz to, ka valsts tiesību normas, ar kurām noteikts šis nodoklis, nav saderīgas ar Savienības tiesībām.

11. *Tribunale di Como* (Komo tiesa) norāda, ka pēc Tiesas spriedumiem *Undis Servizi* un *Messer France Corte suprema di cassazione*¹⁹ (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) ir konstatējusi, ka papildu nodoklis ir pretrunā Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktam.

12. *Tribunale di Como* (Komo tiesa) piebilst, ka pamatliesa ir daļa no vairākiem strīdiem, kas vēl turpinās, par summām, kas nepamatoti samaksātas laikposmā no termiņa, kas dalībvalstīm bija noteikts Direktīvas 2008/118 izpildīšanai, līdz brīdim, kad Itālijas likumdevējs nolēma, ka papildu nodoklis vairs netiks piemērots. Šajā ziņā Itālijas zemākās instances tiesas ir izmantojušas divas dažādas pieejas.

13. Saskaņā ar pirmo pieeju prasības būtu jānoraida, jo, ņemot vērā, ka atbildētājas ir privātas sabiedrības, attiecīgo valsts tiesību normu nepiemērošana nozīmētu horizontālas tiesas iedarbības piešķiršanu Direktīvas 2008/118 noteikumiem. Iesniedzējtiesa uzsver, ka valsts tiesību normu nepiemērošana radītu jaunu pienākumu privātpersonām – atmaksāt galalietotājam summas, kas iekasētas kā nelikumīgi nodokļi. Turpretī saskaņā ar otro pieeju prasības būtu jāapmierina, jo – ja pareizi saprotu – saskaņā ar efektivitātes principu valsts tiesām pat strīdā starp privātpersonām varētu būt jāpiemēro neieviestas direktīvas noteikumi.

14. Tādējādi, šauboties par attiecīgo Savienības tiesību principu un normu interpretāciju, *Tribunale di Como* (Komo tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

- “1) Vai vispārīgi Eiropas Savienības tiesību avotu sistēmai un konkrēti LESD 288. panta trešajai daļai ir pretrunā tas, ka valsts tiesa strīdā starp privātpersonām nepiemēro valsts tiesību noteikumu, kas ir pretrunā skaidram, precīzam un beznosacījuma netransponētas vai nepareizi transponētas direktīvas noteikumam, kā rezultātā privātpersonai tiek uzlikts papildu pienākums, ja tas saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu [...] veido priekšnoteikumu, lai šī privātpersona pret valsti varētu atsaukties uz tiesībām, kas tai ir piešķirtas ar minēto direktīvu?
- 2) Vai efektivitātes principam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums [...], kas neļauj galapatērētājam tieši prasīt valstij atmaksāt nepamatoti uzlikto nodokli, bet tikai atzīst viņam iespēju celt civilprasību tiesā par nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu pret nodokļa maksātāju, kuram vienīgajam ir tiesības saņemt atmaksu no nodokļu iestādes, ja uz vienīgo

¹⁹ Spriedumi, attiecīgi 2016. gada 8. decembris (C-553/15, EU:C:2016:935) un 2018. gada 25. jūlijs (C-103/17, EU:C:2018:587).

nodokļa prettiesiskuma – proti, tā pretrunas [Savienības] direktīvai – iemeslu var atsaukties tikai attiecībās starp tiesību subjektu, kuram jāveic maksājums, un nodokļu iestādi, bet ne attiecībās starp pirmo minēto un galapatērētāju, tādējādi faktiski liekot šķēršļus atmaksas operativitātei, vai tomēr, lai nodrošinātu minētā principa ievērošanu, tādā gadījumā ir jāatzīst galapatērētāja tiesības tieši vērsties pret Valsts kasi, ja ir neiespējami vai pārmērīgi grūti nepamatoti samaksātā nodokļa atmaksu saņemt no piegādātāja?”

15. 2023. gada 17. maijā Tiesa vērsās pie iesniedzējtiesas ar lūgumu sniegt paskaidrojumus par valsts procedūrām nepamatoti iekasētu nodokļu atgūšanai, uz kuru tika atbildēts ar 2023. gada 31. maija vēstuli.

16. Rakstveida apsvērumus iesniedza Spānijas valdība un Eiropas Komisija, kuras arī sniedza mutvārdu apsvērumus tiesas sēdē, kas notika 2023. gada 13. septembrī.

IV. Juridiskā analīze

A. Pirmais jautājums: *direktīvu horizontālā un vertikālā iedarbība*

17. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā Tiesai, vai Savienības tiesībām ir pretrunā tas, ka valsts tiesa strīdā starp divām privātpersonām nepiemēro valsts tiesību normu, kas ir pretrunā skaidram, precīzam un beznosacījuma netransponētas direktīvas noteikumam, pat ja tas būtu nepieciešams, lai prasītājs varētu atsaukties uz tiesībām, kas tam ir piešķirtas ar attiecīgo direktīvu.

18. Ja šo jautājumu uztver tādu, kāds tas ir, tad atbilde uz to būtu diezgan vienkārša turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ. Tomēr no rīkojuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka iesniedzējtiesa ir vēlējusies izvirzīt vairākus jautājumus par direktīvu tiešo iedarbību, kuri pārsniedz šā jautājuma tekstuālās robežas. Tāpēc turpmākajās iedaļās mēģināšu aplūkot visus šos jautājumus.

1. *Direktīvu horizontālā tiešā iedarbība saskaņā ar Savienības un valsts tiesībām*

19. Vispirms pievērsīšos problēmai, kas tieši izvirzīta ar pirmo jautājumu: vai valsts tiesai ir *atļauts* piemērot neieviestas direktīvas noteikumus strīdā starp privātpersonām?

20. Nesenā spriedumā par neieviestas direktīvas noteikumiem Tiesa vispirms apstiprināja, ka “valsts tiesai tikai uz Savienības tiesību pamata vien nav pienākuma atstāt bez piemērošanas valsts tiesību normu, kas ir pretrunā Savienības tiesību normai, ja šai Savienības tiesību normai nav tiešas iedarbības”. Turklāt tā noteica, ka šāds princips “tomēr neskar iespēju minētajai tiesai, kā arī visām kompetentajām valsts administratīvajām iestādēm, *pamatojoties uz valsts tiesībām*, noraidīt jebkuru valsts tiesību normu, kas ir pretrunā Savienības tiesību normai, kurai nav šādas iedarbības”²⁰.

²⁰ Spriedums, 2022. gada 18. janvāris, *Thelen Technopark Berlin* (C-261/20, EU:C:2022:33, 33. punkts). Mans izcēlums.

21. Tas, vienkāršāk sakot, nozīmē, ka Savienības tiesības *nenosaka* valsts tiesām pienākumu nepiemērot valsts tiesību normas, kas ir pretrunā Savienības tiesību normām, kurām nav tiešas iedarbības, strīdos starp privātpersonām, taču tās arī *neliedz* valsts tiesām to darīt, ja tas ir paredzēts valsts tiesībās. Citiem vārdiem, valsts tiesas, pamatojoties uz valsts tiesībām, var piešķirt direktīvām horizontālu tiešu iedarbību.

22. Tiesas sēdē Spānijas valdība iebilda pret minēto priekšlikumu, pamatojoties uz to, ka tas ieviestu zināmu nevienlīdzību starp privātpersonām.

23. Tomēr uzskatu, ka patiesībā ir pretēji. Tieši direktīvu netransponēšana rada nevienlīdzību: i) Savienības līmenī, jo tas, vai privātpersonas izmanto ar Savienības tiesībām piešķirtās tiesības, ir atkarīgs, piemēram, no dalībvalsts, kurā tās dzīvo vai strādā, un ii) valsts līmenī starp, pirmkārt, privātpersonām, kas var atsaukties uz savām tiesībām, jo viņas rīkojas pret publiskām struktūrām, un, otrkārt, privātpersonām, kuras, kaut arī atsaucas uz tām pašām Savienības tiesību normām, nevar atsaukties uz savām tiesībām, jo tās rīkojas pret privātām struktūrām. Tādējādi neieviešu direktīvu horizontāla piemērošana – ja to pieļauj valsts tiesības – novērstu netaisnīgas diferenciācijas avotu²¹. Vispārīgāk runājot, tas arī palielinātu attiecīgo direktīvu lietderīgo iedarbību (*effet utile*).

24. Patiesām neredzu nevienu ticamu iemeslu, kādēļ Savienības tiesības būtu jāinterpretē tādējādi, ka tās liedz dalībvalsts iekšējai tiesību sistēmai pilnīgāk un efektīvāk piemērot Savienības tiesību normas, kuras, ja nebūtu šis dalībvalsts bezdarbības, būtu vispārēji piemērojamas²².

25. To pasakot, tomēr, ja valsts tiesa nevarētu atzīt direktīvu horizontālo tiešo iedarbību, pamatojoties uz valsts tiesībām, tad, kā jau minēju, Savienības tiesības *nenosaka* tai pienākumu to darīt. Tas rada jautājumu: vai Tiesai būtu jāpārskata sava judikatūra šajā jautājumā?

2. Galvenais noteikums: direktīvu horizontālā tiešā iedarbība nav obligāta

26. Manuprāt, nebūtu lietderīgi apspriest, vai Tiesai būtu jāpārskata tās judikatūra šajā jautājumā.

27. Nav šaubu, ka var atrast labus argumentus (un pretargumentus) gan par, gan pret direktīvu horizontālā tiešās iedarbības atzīšanu. Tomēr, neraugoties uz šā jautājuma sarežģītību, kura pienācīgai izskatīšanai būtu nepieciešama gara juridiskā analīze, var viegli rasties iespaids, ka viss, kas ir jāpasaka, jau ir pateikts²³.

28. No manas puses pietiek pateikt, ka, no vienas puses, es atzīstu to argumentu spēku, kurus izvirzījuši iepriekšējie ģenerāladvokāti pret direktīvu “izņēmuma raksturu”. Viņi uzskatīja, ka pastāv pamatoti principiāli iemesli, lai piešķirtu direktīvām tiešu iedarbību neatkarīgi no tā, kāds ir atbildētāja statuss. Pēc šo ģenerāladvokātu domām, tas *inter alia*: i) novērstu daudzās pretrunas, kas radušās, pakāpeniski attīstoties tiesu praksei šajā jomā; ii) novērstu to, ka valstu tiesas apšaubāmi interpretē valsts tiesības, lai nodrošinātu atbilstību Savienības tiesībām,

²¹ Proti, saskaņā ar judikatūru uz direktīvu noteikumiem “var atsaukties, vēršoties pret valsti, neatkarīgi no tā, kādā statusā pēdējā minētā rīkojas – kā darba devējs vai kā valsts iestāde” (mans izcēlums). Skat. *inter alia* spriedumus, 1986. gada 26. februāris, *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, 42. punkts), un 1990. gada 12. jūlijs, *Foster* u.c. (C-188/89, EU:C:1990:313, 17. punkts).

²² Galu galā, ja viens no iemesliem, kādēļ tiek liegta direktīvu horizontālā tiešā iedarbība, ir saglabāt dalībvalstu rīcības brīvību, ieviešot noteiktas Savienības tiesību normas valsts tiesībās (skat. šo secinājumu 29. punktu), tad būtu loģiski, ka dalībvalstīm vajadzētu būt iespējai atteikties no šīs prerogatīvas.

²³ Sal. ar redakcionālo komentāru “Is there more to say about the direct effect of Directives?”, *European Law Review*, 2018, 621. lpp.

iii) stiprinātu privātpersonas tiesības uz efektīvu tiesisko aizsardzību un plašākā nozīmē uzlabotu Savienības tiesību efektivitāti, un iv) novērstu diskrimināciju starp dažādām privātpersonām un nodrošinātu vienlīdzīgus konkurences apstākļus starp publiskā un privātā sektora uzņēmumiem.²⁴

29. Tomēr, no otras puses, man jāpiekrīt, ka pastāv vairāki argumenti, kas nostājas pret direktīvu horizontālās tiešās iedarbības atzīšanu. LESD 288. pantā ir nenoliedzami nošķirti dažādi tajā paredzētie juridiskie instrumenti. Atšķirībā no regulām, kas ir raksturotas kā “saistošas kopumā un tieši piemērojamas visās dalībvalstīs”, direktīvas ir paredzētas kā tādas, kas “tām dalībvalstīm, kurām tās adresētas, uzliek saistības attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, bet ļauj šo valstu iestādēm noteikt to īstenošanas formas un metodes”. Tāpēc uzskatu, ka Tiesas judikatūra galvenokārt ir vērsta uz to, lai saglabātu šīs tiesību aktu formas, kas atspoguļo Savienības tiesiskās kārtības “federālo” elementu, īpašās iezīmes²⁵ un konstitucionālo nozīmi^{26,27}.

30. Ir tiesa, ka Savienības tiesiskā kārtība 2023. gadā ir pavisam citāda nekā tā, kurā Tiesa pasludināja spriedumus *Marshall* un *Faccini Dori*.²⁸ Patiešām, Amsterdamas līgums, Nicas līgums un galvenokārt Lisabonas līgums ir būtiski mainījuši Savienības tiesību institucionālo un konstitucionālo situāciju. Tomēr man šķiet, ka izmaiņas (tagadējā) LESD 288. pantā – ņemot vērā īpašās diskusijas, kas notika 2002.–2003. gada Konventā par Eiropas nākotni²⁹ un vēlākajās starpvaldību konferencēs,³⁰ – neapstiprina domu, ka Līgumu izstrādātāji bija iecerējuši mainīt būtisko atšķirību starp regulām un direktīvām.

31. Tādējādi, ņemot vērā pavisam neseno judikatūru šajā jautājumā, tostarp Virspalātas judikatūru³¹, šaubos, vai Tiesa būtu noskaņota pārskatīt vai, vēl jo mazāk, mainīt savu pastāvīgo judikatūru šajā jautājumā. Šķiet, ka vismaz pagaidām – lietojot idiomu no tenisa jomas – bumbiņa ir dalībvalstu pusē: Tiesas judikatūra šajā jautājumā ir tām skaidra un zināma, un, ja tās uzskata šo situāciju par neapmierinošu, tās var to mainīt, grozot Līgumus³².

32. Ņemot to vērā, apstākļi, ka Savienības tiesībās nav noteikts, ka valsts tiesām jāatzīst direktīvu horizontālā tiešā iedarbība, nebūtu būtisks pamatlietā, ja tiktu uzskatīts, ka strīdos ir iesaistīta viena privātpersona (patērētājs) un viens subjekts, kas rīkojies kā valsts emanācija (pakalpojumu sniedzējs). Lai gan iesniedzējtiesa šo jautājumu nav skaidri izvirzījusi, tas tika apspriests tiesvedības laikā Tiesā.

²⁴ Skat. 4. zemsvītras piezīmē iepriekš minētos secinājumus.

²⁵ Galu galā, ja tiktu atzīta direktīvu horizontālā tiešā iedarbība, šķiet, ka starp šo tiesību akta veidu un regulām vairs nebūtu būtiskas atšķirības.

²⁶ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 22. janvāris, *Cresco Investigation* (C-193/17, EU:C:2019:43, 72. punkts un tajā minētā judikatūra): “iespēju atsaukties uz direktīvām, kas nav transponētas vai nav transponētas pareizi, attiecinot arī uz attiecībām starp privātpersonām, Savienībai tiktu piešķirtas pilnvaras noteikt privātpersonām saistības, kam ir tūlītējas sekas, kaut gan tai šāda kompetence ir vienīgi jomās, kurās tā ir pilnvarota pieņemt regulas”.

²⁷ Sal. ar Dickon, J., “Directives in EU Legal Systems: Whose Norms Are They Anyway?”, *European Law Journal*, 2011, 190. lpp.

²⁸ Skat. iepriekš 6. zemsvītras piezīmi.

²⁹ Skat. cita starpā IX darba grupas galīgo ziņojumu par vienkāršošanu, 2002. gada 29. novembris, CONV 424/02, 3.–6. lpp., un Piris, J.-C., *The Constitution for Europe – A Legal Analysis*, 2006, Cambridge University Press, 70.–73. lpp.

³⁰ Skat., piemēram, Piris, J.-C., *The Lisbon Treaty – A Legal and Political Analysis*, 2010, Cambridge University Press, 92., 93. un 94. lpp.

³¹ Skat. spriedumu, 2022. gada 18. janvāris, *Thelen Technopark Berlin* (C-261/20, EU:C:2022:33, 32. punkts). Skat. arī spriedumus, 2019. gada 22. janvāris, *Cresco Investigation* (C-193/17, EU:C:2019:43, 72. punkts), un 2018. gada 7. augusts, *Smith* (C-122/17, EU:C:2018:631, 42. punkts).

³² Kā tas tika izdarīts, grozot (tagadējo) LESD 263. panta ceturto daļu pēc tam, kad tika pasludināti spriedumi, 2002. gada 25. jūlijs, *Unión de Pequeños Agricultores/Padome* (C-50/00 P, EU:C:2002:462), un 2004. gada 1. aprīlis, *Komisija/Jégo-Quéré* (C-263/02 P, EU:C:2004:210).

3. Vertikālā tiešā iedarbība un “dalībvalsts” jēdziens

33. Kopš spriedumiem *Van Duyn* un *Ratti*³³ Tiesa ir konsekventi uzskatījusi, ka ar saistošo spēku, kas direktīvām ir piešķirts ar (tagadējo) LESD 288. pantā, nebūtu saderīgi izslēgt iespēju privātpersonām atsaukties uz pienākumiem, kas ar šādiem tiesību aktiem ir uzlikti dalībvalstīm. Konkrētāk, Tiesa it īpaši konstatēja, ka dalībvalstīm nevar ļaut izmantot priekšrocības, ko rada tas, ka tās pašas nav transponējušas direktīvu³⁴. Tādējādi privātpersonas, pamatojot savas prasības vai savai aizstāvībai, var likumīgi atsaukties uz skaidriem, precīziem un beznosacījuma neieviešanu direktīvu noteikumiem strīdos ar tādas dalībvalsts iestādēm, kas nav transponējušas direktīvu (vertikālā tiešā iedarbība).

34. Gadu gaitā Tiesa ir skaidri norādījusi, ka iepriekš minētais ir spēkā neatkarīgi no tā, kādā tieši statusā valsts iestāde darbojas (kā darba devējs vai kā valsts iestāde) un vai šī iestāde ir faktiski atbildīga par to, ka dalībvalsts nav īstenojusi attiecīgo direktīvu³⁵.

35. Vēl svarīgāk šajā lietā ir tas, ka Tiesa šajā kontekstā ir pieņēmusi plašu “dalībvalsts” jēdzienu. Saskaņā ar iedibināto judikatūru uz beznosacījuma un pietiekami precīziem direktīvas noteikumiem var atsaukties prasībās pret organizācijām vai struktūrām, kas uzskatāmas par pielīdzināmām valstij, “vai nu tādēļ, ka tās ir publisko tiesību juridiskās personas, kuras plašākā nozīmē veido valsti”, vai – privāttiesību subjektu gadījumā – tādēļ, ka “tās ir kādas valsts iestādes pakļautībā vai kontrolē”, vai arī tādēļ, ka “ši valsts iestāde tām ir uzticējusi veikt uzdevumu sabiedrības interesēs un tām šai nolūkā ir piešķirtas [dažas] īpašas pilnvaras” (“*Foster tests*”)³⁶.

36. Šajā lietā no lietas materiāliem izriet, ka atbildētājas pamatlietā nav publisko tiesību subjekti. Tomēr tas, vai uz tām attiecas viena no pārējām divām alternatīvām situācijām attiecībā uz privāttiesību subjektiem, ir jāpārbauda iesniedzējtiesai³⁷. Tas tā ir ne tikai tāpēc, ka Tiesas rīcībā nav visas informācijas, kas ir nepieciešama šāda novērtējuma veikšanai, bet arī, kas ir būtiskāk, tāpēc, ka, lai šāds novērtējums būtu precīzs, var būt nepieciešams interpretēt valsts tiesību normas vai principus.

37. Lai palīdzētu iesniedzējtiesai, vēlos papildus izklāstīt dažus īsus apsvērumus par to, kāda veida izvērtējums minētajai tiesai ir jāveic.

38. Principā piekrītu Spānijas valdībai, ka, lai noteiktu, vai konkrēts subjekts atbilst “*Foster testam*”, parasti ir jāveic individuāls novērtējums, kurā tiek ņemti vērā visi attiecīgie apstākļi, kas saistīti ar šā subjekta organizāciju un darbību.

39. Piemēram, lai noteiktu, vai privāttiesību subjekts ir “valsts iestādes pakļautībā vai kontrolē”, tiesai būtu jāpārbauda valsts spēja tieši vai netieši īstenot dominējošu ietekmi uz šā subjekta lēmumu pieņemšanas procesu – ja ne tā ikdienas darbībā, tad vismaz svarīgāko izvēļu un stratēģisko lēmumu pieņemšanā.

³³ Spriedumi, 1974. gada 4. decembris, *Van Duyn* (41/74, EU:C:1974:133), un 1979. gada 5. aprīlis, *Ratti* (148/78, EU:C:1979:110).

³⁴ Atbilstīgi *estoppel* [izslēgšanas] principam (jeb *nemo potest venire contra factum proprium*).

³⁵ Skat. iepriekš 21. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

³⁶ Skat. it īpaši spriedumus, 1990. gada 12. jūlijs, *Foster* u.c. (C-188/89, EU:C:1990:313, 18. punkts), un 2017. gada 10. oktobris, *Farrell* (C-413/15, EU:C:2017:745, 33., 34. un 35. punkts).

³⁷ Skat., piemēram, spriedumus, 2000. gada 14. septembris, *Collino* un *Chiappero* (C-343/98, EU:C:2000:441, 24. punkts); 2012. gada 24. janvāris, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, 40. punkts), un 2013. gada 12. decembris, *Portgás* (C-425/12, EU:C:2013:829, 31. punkts).

40. Šajā sakarā šķistu svarīgi, pamatojoties uz attiecīgajiem tiesību aktiem un struktūras iekšējiem noteikumiem, ņemt vērā šādus elementus: i) īpašumtiesību struktūra; ii) tas, vai pastāv īpašas balsstiesības vai veto tiesības par labu kādam citam subjektam; iii) vadības struktūru sastāvs un to iecelšanas kārtība; iv) veikto darbību veids; v) subjekta īstenotais(-ie) mērķis(-i), un vi) subjekta finansēšanas metode³⁸. Tādējādi tikai tas vien, ka valstij (vai citai valsts iestādei) pieder akciju daļa sabiedrībā – kas, ciktāl saprotu, tā ir atbildētāju gadījumā pamatlietā –, pats par sevi nav noteicošais fakts, lai noteiktu, vai valsts kontrolē šo sabiedrību.

41. Attiecībā uz to, vai valsts iestāde ir pieprasījusi, lai privāttiesību subjekts “veiktu uzdevumu sabiedrības interesēs”, un vai tai šajā nolūkā ir piešķirtas “īpašas pilnvaras”, es teiktu šādi.

42. Vispirms, manuprāt, novērtējums par to, vai privāttiesību subjekts ir pielīdzināms valstij, nav jāveic, ņemot vērā (tikai) attiecīgā subjekta vispārējo raksturu un darbību. Patiešām, īpaši svarīgi ir tas, vai “*Foster tests*” ir izpildīts attiecībā uz *tieši tām attiecībām*, kas izraisījušas attiecīgo strīdu. Faktiski ir iespējams, ka privāttiesību subjekts veic vienu vai vairākas darbības sabiedrības interesēs, kuru veikšanai tam ir piešķirtas īpašas pilnvaras, vienlaikus veicot citas darbības uz tīri komerciāla pamata un normālas konkurences ar citiem uzņēmumiem apstākļos³⁹.

43. Turklāt abi elementi – “sabiedrības interesēs” un “īpašas pilnvaras” – ir acīmredzami kumulatīvi, proti, tiem abiem ir jāpastāv, lai subjektu varētu uzskatīt par valsts emanāciju. Šiem elementiem ir jābūt saistītiem arī tādā ziņā, ka īpašajām pilnvarām ir jābūt piešķirtām attiecīgajam subjektam “ar mērķi”, lai tas varētu efektīvi īstenot sabiedrības interesēs⁴⁰.

44. Turklāt tas, kādus mērķus var uzskatīt par tādiem, kas tiek īstenoti “sabiedrības interesēs”, katrā dalībvalstī, protams, atšķirsies. Tomēr šis jēdziens katrā ziņā atspoguļo domu, ka subjekta darbība nedrīkst būt veikta tikai (vai galvenokārt) tā īpašnieku vai ieinteresēto personu interesēs, bet tai jābūt veiktai visas sabiedrības interesēs. Tāpat ir pamatoti uzskatīt, ka sabiedriskā pakalpojuma uzdevuma piešķiršanai būtu jānotiek kāda normatīvā vai administratīvā akta rezultātā⁴¹.

45. Visbeidzot, “īpašo pilnvaru” esamība ir jānosaka, salīdzinot noteikumus, kas regulē attiecības, kuras ir bijušas pamatā attiecīgajam strīdam, ar noteikumiem, kas regulē attiecības starp privātpersonām. Vai attiecīgais subjekts un tā darījumu partneris to attiecībās ir vienlīdzīgā vai vismaz salīdzināmā situācijā? Vai attiecīgais subjekts varētu vienpusēji uzlikt kādu pienākumu vai ierobežot sava darījumu partnera tiesības?

46. Noslēdzot šo punktu ar vispārīgāku piezīmi, vēlos piebilst, ka, manuprāt, “*Foster testu*” nevar piemērot pārāk plaši⁴². Mūsdienu pasaulē lielākā daļa saimniecisko darbību ir tā vai citādi stingri reglamentētas. Turklāt daudzi subjekti (piemēram, nevalstiskās organizācijas) tiecas sasniegt mērķus sabiedrības interesēs, lai gan nav nekādā veidā saistīti ar valsti; tāpat arī daudzi uzņēmumi pieder valstij (pilnībā vai daļēji), bet tie netiecas sasniegt nekādus sabiedriskus mērķus.

³⁸ Skat. pēc analogijas spriedumus, 1982. gada 24. novembris, Komisija/Īrija (249/81, EU:C:1982:402, 10.–15. punkts); 2002. gada 16. maijs, Francija/Komisija (C-482/99, EU:C:2002:294, 55. punkts) un 2002. gada 5. novembris, Komisija/Vācija (C-325/00, EU:C:2002:633, 14.–21. punkts). Skat. arī ģenerālvokāta G. Van Gervenā secinājumus lietā *Foster* u.c. (C 188/89, EU:C:1990:188, 21.p.).

³⁹ Līdzīgi skat. ģenerālvokātes E. Šarpstones secinājumus lietā *Farrell* (C-413/15, EU:C:2017:492, 141. punkts).

⁴⁰ *Ibid*, 49.p.

⁴¹ *Ibid*, 143.–146. punkts.

⁴² Līdzīgi skat. arī juridisko analīzi N. Vāla [N. Wahl] secinājumos lietā *Portgās* (C-425/12, EU:C:2013:623, 35.–44. punkts).

47. Tādējādi, ja vien horizontālais/vertikālais nošķirums netiek reducēts tikai līdz formalitātei, ir būtiski, lai tādu strīdu kontekstā, kādu izskata iesniedzējtiesa, privātpersonas tiktu uzskatītas par valsts emanāciju tikai tad, ja ir skaidri saskatāma “valsts” kontrole pār šiem subjektiem vai to darbības publiskais raksturs. Varētu būt saprotams kārdinājums izmantot “isceļus”, lai palīdzētu patērētājiem un/vai rastu pragmatisku un taisnīgu risinājumu strīdiem, kas, pamatojoties uz attiecīgo procesuālo regulējumu, šķiet pārāk sarežģīti, taču galu galā tas nebūtu saprātīgi.

4. Nepieciešamība saglabāt efektivitāti kā izņēmumu no galvenā noteikuma?

48. Savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa arī vaicā, vai tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, proti, kad prasītāji saskaras ar būtiskiem procesuāliem šķēršļiem savu tiesību īstenošanā, Savienības efektivitātes princips var tikt interpretēts tādējādi, ka izņēmuma kārtā valsts tiesām ir jāpiemēro neīstenoto direktīvu noteikumi pat strīdos starp privātpersonām.

49. Neuzskatu, ka tas tā ir. Lietderīgās iedarbības principu (ar to saprot *effet utile*⁴³) Tiesa bieži ir izmantojusi kā interpretācijas instrumentu, kas ļauj, no vienas puses, izslēgt tādas Savienības tiesību normu interpretācijas, kas mazinātu to spēkā esamību, padarītu tās liekas vai novestu pie absurdiem rezultātiem, un, no otras puses, dot priekšroku interpretācijām, kas nodrošina attiecīgo normu “pilnīgu iedarbību”, proti, spēju sasniegt Savienības likumdevēja izvirzīto mērķi⁴⁴.

50. Turpretī lietderīgās iedarbības principu, manuprāt, nevar izmantot kā līdzekli, lai “maksimāli palielinātu” Savienības tiesību normas darbības jomu un iedarbību tiktāl, ka tā pārsniedz likumdevēja skaidro nodomu, vai lai apietu Savienības tiesiskās kārtības konstitucionālos pamatprincipus.

51. Turklāt papildu⁴⁵ – un neskaidri definēta – izņēmuma radīšana attiecībā horizontālās iedarbības neesamības noteikumu *extrema ratio* gadījumos (“kad nekas cits nedarbojas”), manuprāt, tikai palielinātu tiesisko nedrošību⁴⁶. Šī ir joma, kuru daži novērotāji pašreizējā tiesību kontekstā raksturo kā ļoti sarežģītu⁴⁷ vai nesaskaņotu⁴⁸. Daļa kritikas, protams, nav nepamatota. Tāpēc es nesteigtos ierosināt paplašināt izņēmumu skaitu vai darbības jomu, jo tas notiktu uz sistēmas paredzamības, saskanības un intelektuālās stingrības rēķina.

52. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, iesaku Tiesai uz pirmo uzdoto jautājumu atbildēt tādējādi, ka i) Savienības tiesības nenosaka valsts tiesām pienākumu nepiemērot valsts tiesību normas, kas ir pretrunā Savienības tiesību normām, kurām nav tiešas iedarbības, strīdos starp privātpersonām, taču tās arī neliedz valsts tiesām to darīt, ja tas ir paredzēts valsts tiesībās, un ii) uz beznosacījuma un pietiekami precīziem direktīvas noteikumiem var atsaukties prasībās pret organizācijām vai

⁴³ Izvērtējot otro uzdoto jautājumu, aplūkošu “lietderīgo iedarbību”, kas tiek saprasta kā “efektīvs tiesiskās aizsardzības līdzeklis”.

⁴⁴ Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2001. gada 4. oktobris, Itālija/Komisija (C-403/99, EU:C:2001:507, 27., 28. un 37. punkts), un 2022. gada 22. februāris, *Openbaar Ministerie* (Izsniegšanas dalībvalsts tiesību aktos noteikta tiesa) (C-562/21 PPU un C-563/21 PPU, EU:C:2022:100, 95. punkts).

⁴⁵ Atsaucos uz judikatūru, kas attiecas uz direktīvu tā dēvēto “izrietošo horizontālo iedarbību”, kura minēta iepriekš šo secinājumu 3. punktā.

⁴⁶ Attiecībā u vajadzību saskaņot *effet utile* un tiesisko drošību šajā jomā skat. 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. lpp.

⁴⁷ Sal. ar Craig, P., “The Legal Effect of Directives: Policy, Rules and Exceptions”, *European Law Review*, 2009, 376. un 377. lpp., un 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. lpp.

⁴⁸ Skat., piemēram, redakcionālos komentārus, “Horizontal direct effect – A law of diminishing coherence?”, *Common Market Law Review*, 2006, 1. lpp., un Dashwood, A., “From Van Duyn to Mangold via Marshall: Reducing Direct Effect to Absurdity?”, *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2007, 81. lpp.

strukturām, kas ir privāttiesību subjekti, ja tās ir kādas valsts iestādes pakļautībā vai kontrolē vai ja šāda valsts iestāde tām ir uzticējusi veikt uzdevumu sabiedrības interesēs un tām šai nolūkā ir piešķirtas dažas īpašas pilnvaras.

B. Otrais jautājums: valsts procesuālā autonomija un nelikumīgu nodokļu atmaksāšana

53. Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai *lietderīgās iedarbības princips* aizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kas neļauj galapatērētājam prasīt nepamatoti iekasēta nodokļa atmaksu tieši no valsts, bet tikai dod viņam iespēju celt civilprasību par piedziņu pret pakalpojumu sniedzēju – kas valsts vārdā ir iekasējis nodokli un ir vienīgais subjekts, kas ir tiesīgs saņemt nodokļa atmaksu no nodokļu administrācijas –, ja nodokļa prettiesiskuma pamats ir tā neatbilstība Savienības tiesībām, un uz šo pamatu nevar likumīgi atsaukties prasībā pret pakalpojumu sniedzēju.

54. Šis jautājums izriet no pamatlietā aplūkotās konkrētās situācijas, kuru – ja pareizi saprotu – var apkopot šādi: i) prasītājas ir patērētāji, kas samaksājuši nodokli pakalpojumu sniedzējam, kurš valsts vārdā iekasējis minēto nodokli, kas vēlāk atzīts par nesaderīgu ar Savienības tiesībām; ii) tādos apstākļos, kādi ir konkrētajā lietā, valsts tiesības paredz nepamatoti samaksātu nodokļu atmaksu divu posmu procedūrā: vispirms patērētājam ir jāpieprasa, lai pakalpojumu sniedzējs atmaksā nodokli (vērsties civiltiesā), un tad pakalpojumu sniedzējs var pieprasīt atmaksu no valsts (administratīvā tiesā), un iii) patērētāji, šķiet, nevar iesniedzējtiesā atsaukties uz Direktīvas 2008/118 noteikumiem, jo Itālija nav pareizi transponējusi minēto direktīvu un atbildētājas, šķiet, ir privātas sabiedrības.

55. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa jautā, vai tāda situācija kā pamatlietā ir uzskatāma par tādu, kurā patērētājs saskaras ar pārmērīgām grūtībām vai neiespējamību panākt nepamatoti samaksāta nodokļa atmaksu, kas tādējādi varētu pamatot tā iespēju vērsties tieši pret valsti (nevis pret pakalpojumu sniedzēju, kurš iekasēja nodokli).

56. Vispirms jāsaka, ka, neraugoties uz paskaidrojumiem, ko iesniedzējtiesa sniedza, atbildot uz Tiesas jautājumu, ne visas nepamatoti samaksātu nodokļu atmaksu reglamentējošās vietējās sistēmas iezīmes man ir pilnīgi skaidras. Tāpēc paužu nožēlu par to, ka ne puses pamatlietā, ne – kas, manuprāt, ir īpaši slikti – Itālijas valdība neuzskatīja par atbilstošu piedalīties šajā tiesvedībā.

57. Piemēram, nav skaidrs, vai visos apstākļos ir nepieciešamas divas *tiesvedības*, lai nodrošinātu, ka ne patērētājam, ne pakalpojumu sniedzējam nav jāuzņemas nepamatota nodokļa slogs. Uzskatu, ka šāda prasība ir diezgan problemātiska. Šajā saistībā jāatceras, ka atbilstīgi LES 4. panta 3. punktam pienākums “veikt visus vajadzīgos vispārējos un īpašos pasākumus, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no Līgumiem vai no Savienības iestāžu aktiem”, ir uzlikts visām dalībvalstu iestādēm, ne tikai tiesu iestādēm.

58. Kā Tiesa nosprieda lietā *Costanzo*, “ja tiek izpildīti nosacījumi, saskaņā ar kuriem Tiesa ir noteikusi, ka indivīdi var atsaukties uz direktīvas noteikumiem valsts tiesā, *visām valsts iestādēm*, tostarp decentralizētām iestādēm, [...] ir pienākums piemērot šos noteikumus”⁴⁹. Manuprāt, Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta noteikumi ir pietiekami skaidri, precīzi un beznosacījuma, lai privātpersona uz tiem varētu atsaukties (“vertikāli”) pret valsts iestādēm, tostarp administratīvajām iestādēm, piemēram, nodokļu iestādēm.

⁴⁹ Spriedums, 1989. gada 22. jūnijs (103/88, EU:C:1989:256, 31. punkts). Izcēlums mans.

59. Vēl svarīgāk ir tas, ka man nav skaidrs, kādi tiesiskās aizsardzības līdzekļi, ja tādi vispār ir, ir pieejami privātpersonām, kas lūdz nepamatoti samaksāto nodokļu atmaksu, ja Legīslatīvā dekrēta Nr. 504/1995 14. pantā paredzētā standarta procedūra izrādītos nepietiekama, lai sasniegtu šo rezultātu.

60. Šajā ziņā jāatgādina, ka Tiesa ir konsekventi uzskatījusi, ka tiesības uz nodokļu, kas dalībvalstī iekasēti pretēji Savienības tiesībām, atmaksu ir šādus nodokļus aizliedzošās Savienības tiesību normās personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Tādējādi dalībvalstij principā ir pienākums atmaksāt nodokļus, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības. Tā kā nav Savienības tiesību normu, kas reglamentētu prasības par nodokļu atmaksu, saskaņā ar procesuālās autonomijas principu katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem var celt šādas prasības. Tomēr minētais princips ir atkarīgs no līdzvērtības un lietderīgās iedarbības principu ievērošanas. It īpaši, dalībvalstīm ir jānodrošina, ka nosacījumi, ar kādiem var celt prasību par nepamatoti samaksāto summu atgūšanu, ir tādi, kas ļauj neitralizēt nodokļu radīto ekonomisko slogu⁵⁰.

61. Pamatojoties uz šiem principiem, Tiesa ir konstatējusi, ka dalībvalsts principā var iebilst pret prasību atmaksāt nepamatoti samaksātu nodokli, ko cēlis galapatērētājs, uz kuru šis nodoklis ir pārņemts, pamatojoties uz to, ka patērētājs nav tas patērētājs, kurš ir samaksājis nodokli nodokļu iestādēm. Tas ir atkarīgs no tā, vai patērētājs, kuram galu galā ir šāds pienākums, var, pamatojoties uz valsts tiesībām, celt prasību pret pakalpojumu sniedzēju par nepamatoti samaksāto summu atgūšanu. Tomēr, ja pakalpojumu sniedzējam atmaksa izrādītos neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta, saskaņā ar lietderīgās iedarbības principu patērētājam jābūt iespējai celt prasību par atmaksu tieši pret nodokļu iestādēm, un šim nolūkam dalībvalstij ir jānodrošina nepieciešamie līdzekļi un detalizēti procesuālie noteikumi⁵¹.

62. Man šķiet, ka šie apsvērumi ir attiecināmi uz izskatāmo lietu. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāizlemj, vai attiecīgais valsts procesuālais regulējums ir tāds, ka tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, patērētājam ir neiespējami vai pārmērīgi sarežģīti atgūt nepamatoti samaksāto nodokli.

63. Manuprāt, “pārmērīgas sarežģītības” nosacījumu nevar vērtēt abstrakti, bet tas ir jāizvērtē saistībā ar katra prasītāja konkrēto situāciju. Vai prasītājs ir “spiests” izpildīt vienu vai vairākas procedūras, kas to sarežģītības, ilguma un/vai izmaksu dēļ tam rada nesamērīgu slogu, ņemot vērā atgūstamo summu apmēru? Turklāt, vai apdomīgs advokāts zinātu par šo procedūru pieejamību (un saprātīgām izredzēm uz panākumiem), vai arī viņam šo tiesiskās aizsardzības līdzekļu izmantošanas iespēja šķistu neskaidra?

64. Ja, ņemot vērā šādu analīzi, iesniedzējtiesa secinātu, ka prasītājas pamatlietā patiešām ir nonākušas praktiskas neiespējamības vai pārmērīgu grūtību situācijā, tad Savienības lietderīgās iedarbības princips, kas šādā gadījumā sakrīt ar tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību,⁵² noteiktu, ka šiem patērētājiem ir atļauts vērsties tieši pret valsti, lai panāktu nepamatotā nodokļa atmaksu.

⁵⁰ Skat. cita starpā spriedumu, 2011. gada 20. oktobris, *Danfoss un Sauer-Danfoss* (C-94/10, EU:C:2011:674, 20.–25. punkts un tajos minētā judikatūra).

⁵¹ Turpat, 27. un 28. punkts. Skat. arī spriedumu, 2007. gada 15. marts, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167, 41. un 42. punkts).

⁵² Par šo jautājumu plaši un ar papildu atsaucēm skat. ģenerālvokāta M. Bobeka secinājumus lietā *An tAire Talmhaíochta Bia agus Mara, Éire agus an tArd-Aighne* (C-64/20, EU:C:2021:14, 38.–46. punkts).

65. Tiesvedībā, kas uzsākta pret valsti, patērētāju rīcībā tādējādi būtu divi “trumpji”. No vienas puses, tie varētu argumentēt, ka procesuālais noteikums, kas tiem liedz tieši vērsties pret valsti, ir jāatzīst par nepiemērojamu, jo tas ir pretrunā Savienības lietderīgās iedarbības principam, un, no otras puses, tie varētu atsaukties uz Direktīvas 2008/118 noteikumiem, ņemot vērā, ka strīdam ir “vertikāls” raksturs.

66. Ņemot vērā iepriekš minēto, atbildei uz otro jautājumu, manuprāt, vajadzētu būt tādai, ka Savienības tiesības neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, kas neļauj galapatērētājam prasīt, lai valsts tieši atmaksā nodokli, kas uzlikts, pārkāpjot Savienības tiesības, bet tikai dod viņam iespēju atgūt šo nodokli no pakalpojuma sniedzēja, kas to iekasējis valsts vārdā. Tomēr, ja pakalpojumu sniedzējam atmaksa izrādītos neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta, saskaņā ar lietderīgās iedarbības principu patērētājam jābūt iespējai celt prasību par atmaksu tieši pret nodokļu iestādēm.

V. Secinājumi

67. Nobeigumā iesaku Tiesai uz *Tribunale di Como* (Komo tiesa, Itālija) uzdotiem prejudiciāliem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Savienības tiesības nenosaka valsts tiesām pienākumu nepiemērot valsts tiesību normas, kas ir pretrunā Savienības tiesību normām, kurām nav tiešas iedarbības, strīdos starp privātpersonām, taču tās neliedz valsts tiesām to darīt, ja tas ir paredzēts valsts tiesībās. Tomēr uz beznosacījuma un pietiekami precīziem direktīvas noteikumiem var atsaukties pret organizācijām vai struktūrām, kas ir privāttiesību subjekti, ja tās ir kādas valsts iestādes pakļautībā vai kontrolē vai ja šāda valsts iestāde tām ir uzticējusi veikt uzdevumu sabiedrības interesēs un tām šai nolūkā ir piešķirtas dažas īpašas pilnvaras.
- 2) Savienības tiesības neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, kas neļauj galapatērētājam prasīt, lai valsts tieši atmaksā nodokli, kas uzlikts, pārkāpjot Savienības tiesības, bet tikai dod viņam iespēju atgūt šo nodokli no pakalpojuma sniedzēja, kas to iekasējis valsts vārdā. Tomēr, ja pakalpojumu sniedzējam atmaksa izrādītos neiespējama vai pārmērīgi sarežģīta, saskaņā ar efektivitātes principu patērētājam jābūt iespējai celt prasību par atmaksu tieši pret nodokļu iestādēm.