JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GERARD HOGAN
1 päivänä lokakuuta 2019 [1]

Asia C-274/14

Banco de Santander SA

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Económico-Administrativo Central (keskushallinnon hallinto- ja veroasioiden valituslautakunta, Espanja))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valtiontuki – Verojärjestelmä – Yhteisövero – Vähennys – Sellaisen liikearvon kirjaaminen kuluksi, joka johtuu siitä, että Espanjassa verotuksellisesti asuva yritys hankkii vähintään 5 prosentin omistusosuuden Espanjan ulkopuolella verotuksellisesti asuvasta yrityksestä – SEUT 267 artikla – Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen – Tuomioistuimen määritelmä – Riippumattomuus – Unionin tuomioistuimen toimivallan puuttuminen

I Johdanto

1. Julkisasiamies Saggio katsoi 7.10.1999 antamassaan ratkaisuehdotuksessa Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489), että espanjalainen hallinto- ja veroasioiden valituslautakunta, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (alueellinen hallinto- ja veroasioiden valituslautakunta, Katalonia, Espanja), ei ollut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa (nykyinen SEUT 267 artikla) tarkoitettu tuomioistuin. [2] Koska hän ei ollut vakuuttunut siitä, että hallinto- ja veroasioiden valituslautakunnan voitaisiin katsoa olevan riittävän riippumaton täyttääkseen unionin tuomioistuimen asettamat vaatimukset, hän totesi, ettei sitä voitu pitää nykyisessä SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena.

2. Tässä tarkoituksessa julkisasiamies Saggio viittasi hallinto- ja veroasioiden valituslautakunnan ja Espanjan talous- ja valtiovarainministeriön rakenteelliseen läheisyyteen [3] sekä siihen, että Tribunalin presidentti ja jäsenet olivat ”ministerin nimittämiä virkamiehiä”. [4] Hän huomautti myös, että ministerillä oli toimivalta erottaa Tribunalin jäsenet ja että tämän toimivallan ”käyttämistä ei lisäksi ilmeisestikään ole rajattu sellaisiin tilanteisiin, jotka olisi selvästi ja tyhjentävästi määritelty laissa”. [5]

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Ks. myös julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, 26 kohta), jossa hän viittaa riippumattomuutta koskevan edellytyksen asteittaiseen lieventymiseen, joka saavutti lakipisteensä 21.3.2000 annetussa tuomiossa Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Julkisasiamies Ruiz-Jarabo yhtyi julkisasiamies Saggion 7.10.1999 ratkaisuehdotuksessa Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489) esittämään arviointiin ja totesi, että ”tribunal económico-administrativojen jäsenet ovat hallintovirkamiehiä, jotka ministeri nimittää ja jotka hänellä on toimivalta erottaa ilman, että kysymyksessä pitäisi olla jokin laissa selvästi ja tyhjentävästi määritelty tilanne. Ei siis voida todeta, että toimielimen toimintaa koskevat säännöt takaisivat sen jäsenten erottamattomuuden, joten on syytä epäillä, onko toimielin niin riippumaton, että se voisi vastustaa toimeenpanovallan mahdollista epäasianmukaista asioihin puuttumista tai painostusta”. Julkisasiamies Ruiz-Jarabo päätteli, että hallinto- ja veroasioiden valituslautakunnan tehtävää ei voida luonnehtia ”tuomiovallan käyttämiseksi”.

3 Ks. julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotus Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 15 kohta). Unionin tuomioistuimelle esitetyn asiakirja-aineiston mukaan toimivaltainen Espanjan ministeriö on nykyään valtiovarain- ja julkisen hallinnon ministeriö (Ministerio de Hacienda y Función Pública). Sekaannuksen välttämiseksi viittaan kuitenkin edelleen talous- ja valtiovarainministeriöön.

4 Ks. julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotus Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16 kohta).

5 Julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotus Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16 kohta).

3. Yhteisöjen tuomioistuin omaksui 21.3.2000 antamassaan tuomiossa Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotuksesta eroavan kannan. Se totesi, että kyseessä oli verojen ja maksujen ”hallinnoinnista, perinnästä ja tilityksestä vastuussa olevien elinten toiminnallinen erottaminen” Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñasta, joka ratkaisee ”edellä mainittujen yksiköiden päätöksistä tehdyt valitukset ilman veroviranomaisten ohjeita”.[6]

4. Unionin oikeus ei ole pysynyt muuttumattomana 21.3.2000 annetun tuomion Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) jälkeen. SEU 2 artiklassa määrätään nyt, että unionin perustana oleva arvo on oikeusvaltio. SEU 19 artiklan 2 kohdassa määrätään, että unionin tuomioistuimen tuomarit ja julkisasiamiehet ”valitaan henkilöistä, joiden riippumattomuus on kiistaton”. Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklassa taataan oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja oikeudenkäyntiin ”riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa”.

5. Unionin tuomioistuin on näiden perussopimusten ja perusoikeuskirjan muutosten mukaisesti kehittänyt tuomioistuinten riippumattomuuden vaatimuksista vaikuttavan oikeuskäytännön linjauksen. Unionin tuomioistuin on esittänyt yhteenvedon, joka kattaa suuren osan tästä nykyisestä oikeuskäytännöstä, 27.2.2018 antamassaan tuomiossa Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. Unionin tuomioistuin korosti kyseisessä tuomiossa, että kansallisten tuomioistuinten riippumattomuus on olennaista ”sen tuomioistuinten välisen yhteistyön järjestelmän moitteettomalle toiminnalle, jota SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisumenettely edustaa”.[7] Unionin tuomioistuin tiivisti siinä ihailtavasti näiden tuomioistuinten riippumattomuuden vaatimusten olennaisen sisällön seuraavaa sanamuotoa käyttäen:

”Kansallisten tuomioistuinten riippumattomuus on olennaista erityisesti sen tuomioistuinten välisen yhteistyön järjestelmän moitteettomalle toiminnalle, jota SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisumenettely edustaa siltä osin kuin – – tämän menettelyn voi saattaa vireille vain elin, jonka tehtävänä on soveltaa unionin oikeutta ja joka täyttää muun muassa tämän riippumattomuuden vaatimuksen.

Riippumattomuuden käsite edellyttää muun muassa, että asianomainen elin huolehtii tuomiovallan käyttöön liittyvistä tehtävistään itsenäisesti olematta missään hierarkkisessa tai alisteisessa suhteessa mihinkään tahoon ja ottamatta vastaan määräyksiä tai ohjeita miltään taholta ja että se on täten suojattu sellaisilta ulkoisilta toimenpiteiltä tai painostuksilta, jotka voivat vaarantaa sen jäsenten päätöksenteon riippumattomuuden ja vaikuttaa heidän ratkaisuihinsa – –

Samalla tavoin kuin se, ettei kyseessä olevan elimen jäseniä voida *erottaa* (ks. mm. tuomio 19.9.2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, 51 kohta), myös se, että heille maksetaan palkkaa, jonka taso vastaa heidän hoitamiensa tehtävien merkitystä, on tuomareiden riippumattomuuteen erottamattomasti sisältyvä tae.”[8]

II Ennakkoratkaisupyynnön tausta

7. Käsiteltävänä oleva SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö, jonka Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (keskushallinnon hallinto- ja veroasioiden valituslautakunta, Madrid, Espanja; jäljempänä TEAC) on esittänyt 2.4.2014 päivätyllä ja 5.6.2014 unionin tuomioistuimelle toimitetulla päätöksellä, tuo kaiken tämän valokeilaan. Vaikka tämä ennakkoratkaisupyyntö koskee TEAC:tä, Espanjan useilla eri itsehallintoalueilla toimii samankaltaisia

6 Tuomio 21.3.2000, Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 39 kohta).

7 Tuomio 27.2.2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, 43 kohta).

8 Tuomio 27.2.2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, 43–45 kohta). Kursivointi tässä.

elimiä. Ennakkoratkaisupyyntö, joka oli 21.3.2000 annetun tuomion Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) taustalla, sattui olemaan Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluñan esittämä, mutta käsiteltävän asian kannalta on täysin merkityksetöntä, toimiiko kyseinen lautakunta keskitetysti Madridissa (kuten käsiteltävässä asiassa) vai itsehallintoalueella (kuten 21.3.2000 annetun tuomion Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) taustalla olleessa asiassa).

8. Käsiteltävässä asiassa esitetyssä ennakkoratkaisupyynnössä on ennen kaikkea kyse 28.10.2009 tehdyn komission päätöksen 2011/5/EY (jossa käsitellään Espanjan erityisen verojärjestelmän, joka koskee ulkomaisten omistusosuuksien hankkimisesta johtuvan rahoituksellisen liikearvon kirjaamista kuluksi, valtiontukinäkökohtia) tulkinnasta, sellaisena kuin Espanjan kuningaskunta on sitä soveltanut.[9] Ennakkoratkaisupyynnössä tuodaan myös esille kysymys siitä, ovatko yhtäältä komission päätös aloittaa SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu menettely valtiontuesta SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaaminen kuluksi –[10] ja toisaalta valtiontuesta SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), jonka Espanja on toteuttanut, omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan rahallisen liikearvon kirjaamisesta kuluksi koskevasta järjestelmästä 15.10.2014 annettu komission päätös (EU) 2015/314 (tiedoksiannettu numerolla C(2014) 7280)[11] päteviä.

9. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty tilanteessa, jossa Banco de Santander on valittanut TEAC:lle Espanjan veroviranomaisten tekemästä verotuspäätöksestä. Kyseinen verotuspäätös tehtiin Banco de Santanderin hankittua toukokuussa 2002 saksalaisen yhtiön, AKB:n, koko osakekannan 1 099 999 999 eurolla. Noin kuusi kuukautta myöhemmin Banco de Santander siirsi AKB:n osakkeet kahdelle samaan konserniin kuuluvalle yhtiölle. Banco de Santander vetosi viime kädessä siihen, että kyseiseen liiketoimeen liittyvä rahallinen liikearvo voitiin kirjata kuluksi Espanjan verolainsäädännössä säädettyjen veroetujen mukaisesti.

10. Käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen tutkia yksityiskohtaisesti ennakkoratkaisupyynnön asiasisältöä eikä varmasti myöskään tämän ennakkoratkaisupyynnön melko sekavaa prosessuaalista taustaa, sillä asian käsittelyä on lykätty siitä lähtien, kun ennakkoratkaisupyyntö esitettiin ensimmäisen kerran vuonna 2014, unionin yleisessä tuomioistuimessa ja unionin tuomioistuimessa vireille saatettujen, päätöksen 2011/5 laillisuutta koskevien lukuisten muiden oikeudenkäyntien vuoksi, erityisesti 21.12.2016 annetun tuomion komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981)[12] taustalla olleessa asiassa. Todettakoon vielä, että myös päätöksen 2015/314 laillisuutta koskeva asia on parhaillaan vireillä unionin yleisessä tuomioistuimessa.[13]

III Unionin tuomioistuimen toimivalta

11. Se, miksi olen vain hieman hahmotellut ennakkoratkaisupyynnön asiasisältöä ja asian käsittelyn tähänastisia vaiheita, johtuu siitä, että unionin tuomioistuimen käsiteltävänä on nyt vain yksi ainoa kysymys, joka koskee sitä, onko TEAC:tä pidettävä SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena.

9 Espanjan soveltamasta omistusosuuden hankkimisesta ulkomaisissa kohteissa johtuvan liikearvon kirjaamisesta kuluksi C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) tehty komission päätös (EUVL 2011, L 7, s. 48.

10 EUVL 2013, C 258, s. 8.

11 EUVL 2015, L 56, s. 38.

12 Euroopan komissio vaati asiassa C-20/15 P tekemässään valituksessa unionin tuomioistuinta kumoamaan 7.11.2014 annetun tuomion Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939), jolla unionin yleinen tuomioistuin kumosi päätöksen 2011/5 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan. Unionin tuomioistuin kumosi unionin yleisen tuomioistuimen tuomion ja palautti asian unionin yleiseen tuomioistuimeen. Unionin yleinen tuomioistuin hylkäsi 15.11.2018 antamassaan tuomiossa World Duty Free Group v. komissio (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) vaatimuksen päätöksen 2011/5 kumoamisesta. Asiassa C-64/19 P Espanjan kuningaskunta teki 29.1.2019 valituksen unionin yleisen tuomioistuimen 15.11.2018 antamasta tuomiosta asiassa T-219/10 RENV, World Duty Free Group v. komissio (EUVL 2019, C 112, s. 36).

13 Ks. esim. asia T-252/15: 21.5.2015 nostettu kanne – Ferrovial ym. v. komissio (EUVL 2015, C 245, s. 35).

12. TEAC toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että hallinto- ja veroasioiden valituslautakunnat ovat SEUT 267 artiklassa tarkoitettuja tuomioistuimia, koska ne täyttävät unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä asetetut edellytykset. TEAC:n mukaan tämä kanta on vahvistettu 21.3.2000 annetulla tuomiolla Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). On myös paikallaan tuoda esille, että unionin tuomioistuin totesi 27.2.2018 antamansa tuomion Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) 38 kohdassa, että ”tuomioistuimen” ominaisuuden arvioimisessa huomioon otettavia seikkoja ovat elimen lakisääteisyys, pysyvyys, sen tuomiovallan pakottavuus, menettelyn kontradiktorisuus, toimiminen oikeussääntöjen soveltajana ja riippumattomuus. Komissio toi huomautuksissaan esille epäilyksensä TEAC:n riippumattomuudesta. Unionin tuomioistuin päätti 30.4.2019 antamallaan päätöksellä, että asiassa oli ensin ratkaistava, oliko sillä toimivaltaa vastata TEAC:n esittämiin kysymyksiin. Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneille osapuolille esitettiin useita kirjallisia kysymyksiä unionin tuomioistuimen toimivallasta, jotta ne voisivat tältä osin esittää kirjallisia huomautuksia, ja asian suullinen käsittely pidettiin 2.7.2019.

13. Jos TEAC ei ole tässä tarkoitettu tuomioistuin, TEAC:n ennakkoratkaisupyyntöön sisältyviin kysymyksiin ei voida vastata, koska unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa tutkia ennakkoratkaisupyyntöä. Jos asiassa kuitenkin päädyttäisiin päinvastaiseen kantaan, silloin unionin tuomioistuimella olisi tietysti velvollisuus ratkaista nämä kysymykset myöhemmin antamassaan tuomiossa.

14. Tämä puolestaan johtaa keskeiseen kysymykseen siitä, onko 21.3.2000 annettu tuomio Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) edelleen oikeudellisesti relevantti, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kehitys kyseisen tuomion antamisen jälkeen.

15. Mielestäni unionin tuomioistuimen kyseisessä asiassa antamaa ratkaisua, jonka mukaan TEAC:llä oli riittävät riippumattomuuden takeet, jotta sitä voitiin pitää SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena, ei voida enää soveltaa, varsinkaan kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen esittämät perustelut myöhemmissä asioissa, kuten 27.2.2018 annetussa tuomiossa Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Tästä syystä katson, että 21.3.2000 annettua tuomiota Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) ei pitäisi noudattaa käsiteltävässä asiassa. Tästä seuraa, että omasta puolestani en katso TEAC:llä olevan riittäviä riippumattomuuden takeita, jotta sitä voitaisiin pitää SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena. Tästä taas seuraa, että unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa vastata TEAC:n esittämiin kysymyksiin.

16. Ennen kuin selitän, miksi olen päätynyt tähän johtopäätökseen, on ensin syytä tarkastella asiaa koskevaa Espanjan lainsäädäntöä ja oikeuskäytäntöä.

A Asiaa koskevat Espanjan oikeussäännöt ja oikeuskäytäntö

17. TEAC:tä koskeva voimassa oleva lainsäädäntö sisältyy useisiin Espanjan lakeihin ja asetuksiin. TEAC:n tehtävänä on ratkaista muun muassa talous- ja valtiovarainministeriön elinten antamista hallinnollisista päätöksistä tehdyt valitukset. Tämä tehtävä annettiin alun perin TEAC:lle 16.6.1924 annetulla asetuksella.

18. Nykyinen TEAC:tä koskeva lainsäädäntö sisältyy lähinnä 17.12.2003 annettuun yleiseen verolakiin nro 58/2003 (Ley 58/2003 General Tributaria; jäljempänä LGT)[14] ja 13.5.2005 annettuun kuninkaan asetukseen 520/2005 (Real Decreto 520/2005).[15] Kyseistä asetusta on kuitenkin eri aikoina muutettu.

14 Boletin Oficial del Estado (BOE) nro 302, 18.12.2003, s. 44987.

15 BOE nro 126, 27.5.2005, s. 17835.

1. TEAC:n presidentin ja jäsenten nimittäminen ja erottaminen

19. TEAC:n presidentti [16] ja jäsenet [17] ovat virkamiehiä, joiden tehtävänä on ratkaista veroriitoja. Heidät nimitetään Espanjan hallituksen (valtioneuvosto) talous- ja valtiovarainministerin ehdotuksesta antamalla asetuksella (Real Decreto) niiden virkamiesten keskuudesta, joilla katsotaan olevan vaadittu kokemus ja vaaditut ansiot tällä alalla. Eri hallinto- ja veroasioiden valituslautakunnat (TEAC mukaan lukien) eivät kuulu oikeusministeriön tai oikeuslaitoksen organisaatiosta vastaavan elimen alaisuuteen: ne ovat pikemminkin erottamaton osa talous- ja valtiovarainministeriötä. [18]

20. Vaikka pitää paikkansa, että TEAC:n jäsenet eivät itse ole vastuussa varsinaisesta verojen hallinnoinnista ja kantamisesta, on silti vaikeaa välttää vaikutelmaa, että TEAC itse on erottamaton osa Espanjan koko verohallinnon järjestelmää.

21. Banco de Santander huomauttaa, että TEAC:n presidentin ja jäsenten toimikautta ei ole ajallisesti rajoitettu ja että tämä virka voi olla elinikäinen aina eläkkeelle jäämiseen saakka. Lisäksi se väittää, että se, että valtioneuvosto, joka on toimeenpanovallan ylin kollegiaalinen elin, nimittää ja erottaa TEAC:n presidentin ja jäsenet asetuksella, estää verohallintoa puuttumasta asiaan. Banco de Santander toteaa vielä, että hallituksen toimivalta nimittää tai erottaa tuomioistuimen jäseniä tai olla uusimatta heidän toimikauttaan ei itsessään vaikuta heidän riippumattomuuteensa. Lisäksi se väittää, että toimivalta nimittää tai erottaa jäseniä harkintavallan perusteella ei ole yllättävä, koska nämä toimikaudet eivät ole määräaikaisia. Todellisuudessa tämän toimivallan seuraukset ovat samankaltaisia kuin toimivallan olla uusimatta määräaikaista toimikautta.

22. Espanjan hallitus väittää, että hallinto- ja veroasioiden valituslautakuntien jäsenet nimitetään toistaiseksi ja että he eivät ole riippuvaisia hallituksen kokoonpanon muutoksista. Tämä voidaan havaita TEAC:ssä, jonka jäsenet nimitetään pitkäksi ajaksi, jopa vuosikymmeniksi, huolimatta poliittisista muutoksista lainsäädäntöelimen nelivuotisina toimikausina. Espanjan hallitus väittää lisäksi, että hallinto- ja veroasioiden valituslautakuntien jäseniä koskevat samat päätöksenteosta pidättymistä ja jääviyttä koskevat säännöt kuin hallinnollisia tuomioistuimia. Nämä säännöt on nimenomaisesti vahvistettu Espanjan lainsäädännössä, ja niitä sovelletaan täysin normaalisti. Hallinto- ja veroasioiden valituslautakuntien riippumattomuutta vahvistaa se, että niiden jäsenet voivat esittää eriäviä mielipiteitä.

23. On huomattava, että valtioneuvoston toimivalta nimittää TEAC:n jäsenet käsittää myös toimivallan erottaa TEAC:n jäseniä, ja sen jäsenet voidaan nähtävästi erottaa pelkästään julkaisemalla kuninkaan asetus Espanjan virallisessa lehdessä. [19] Kuten komissio huomautti kirjallisissa vastauksissaan unionin tuomioistuimen asianosaisille nimenomaisesti esittämiin tiettyihin kysymyksiin, viime vuosina tätä toimivaltaa on käytetty useasti.

16 Presidentti kuuluu talous- ja valtiovarainministeriön pääjohtajan palkkaluokkaan.

17 Jäsenet kuuluvat talous- ja valtiovarainministeriön varapääjohtajan palkkaluokkaan.

18 Ks. 7.9.2018 annetun asetuksen 1113/2018 (Real Decreto 1113/2018) 6 §. On huomattava, että huolimatta siitä, että Tribunal Económico-Administrativot toimivat valtiovarainministerin alaisuudessa, asetuksen 1113/2018 (Real Decreto 1113/2018) 6 §:n 1 momentin mukaan tämä ei kuitenkaan rajoita niiden toiminnallista riippumattomuutta hallinto- ja veroriitojen ratkaisemisessa.

19 Kuninkaan asetuksen 520/2005 (Real Decreto 520/2005) 29 §:n 2 momentti.

24. Kuten komissio toteaa, esimerkiksi 13.1.2012 TEAC:n presidentti [20] ja TEAC:n jäsen [21] vapautettiin tehtävistään ja viimeksi mainittu jäsen nimitettiin TEAC:n uudeksi presidentiksi. [22] Vastaavasti 1.6.2018 TEAC:n presidentti [23] vapautettiin tehtävästään ja siihen nimitettiin toinen henkilö. [24] Neljä muuta TEAC:n jäsentä vapautettiin 6.7.2018 tehtävistään ja kahdeksan muuta nimitettiin. [25]

25. Aikomuksenani ei ole tietenkään mitenkään epäillä tai kyseenalaistaa niiden nimenomaisten nimitysten tai erottamisten laillisuutta, joihin komissio on kiinnittänyt unionin tuomioistuimen huomion. Vaikka eri hallinto- ja veroasioiden valituslautakuntien (TEAC mukaan lukien) monet jäsenet saattavat pysyä virassa huomattavan pitkiä aikoja [26] – mitä Espanjan hallitus on korostanut –, on kuitenkin merkille pantavaa, ettei lainsäädännöllä ole annettu selviä takeita, joilla varmistettaisiin, ettei näiden elinten presidenttiä ja jäseniä voida erottaa muutoin kuin perustellusta syystä tai työkyvyttömyyden perusteella.

26. Tässä suhteessa tapahtumien kulku on tukenut julkisasiamies Saggion näkemystä 21.3.2000 annetun tuomion Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) taustalla olleessa asiassa, jossa hän ilmaisi huolensa siitä, että erottamistoimivallan käyttämistä ”ei lisäksi ilmeisestikään ole rajattu sellaisiin tilanteisiin, jotka olisi selvästi ja tyhjentävästi määritelty laissa”. [27] Espanjan lain mukaan, sellaisena kuin se on nykyisin voimassa, TEAC:n presidentin ja jäsenten virassa pysyminen riippuu viime kädessä Espanjan hallituksen (valtioneuvoston) tahdosta. Tämän vuoksi TEAC:n presidentillä tai jäsenillä ei ole teoriassa eikä käytännössä virkasuojaa tai minkäänlaisia takeita muutoin kuin perustellusta syystä tai työkyvyttömyyden perusteella tapahtuvaa erottamista vastaan tavalla, joka on tavanomainen ja välttämätön osa tuomioistuinten riippumattomuutta ja joka heijastaa teoriassa ja käytännössä unionin kaikkien jäsenvaltioiden perustuslakeja ja valtiosääntöoikeutta.

2. LGT:n 243 § – ylimääräinen muutoksenhaku oikeuskäytännön yhtenäistämiseksi

27. Hallinto- ja veroasioiden valituslautakuntien tuomiovalta on pakottavaa, ja ainoastaan silloin, jos riitaa ei ole ratkaistu vuoden kuluessa, asia voidaan saattaa Espanjan yleisten tuomioistuinten käsiteltäväksi. [28] On niin ikään selvää, että hallinto- ja veroasioiden valituslautakunnat (TEAC mukaan lukien) ovat sidottuja sovellettavaan lainsäädäntöön ja soveltavat tavanomaisia oikeusnormeja näitä veroriitoja ratkaistessaan.

28. Alueellisten ja paikallisten hallinto- ja veroasioiden valituslautakuntien ratkaisuista TEAC:lle tehtävien valitusten lisäksi [29] LGT:n 243 §:ssä säädetään myös muutoksenhakukeinosta, jota kutsutaan ylimääräiseksi muutoksenhauksi oikeuskäytännön yhtenäistämiseksi. [30]

29. LGT:n 243 §:n säännösten perusteella on selvää, että Espanjan veroviranomaiset voivat hakea TEAC:n erityisjaostolta muutosta ylimääräisellä muutoksenhaulla, jos ne katsovat, että kyseisen elimen aiempi ratkaisu tai aiemmat ratkaisut ovat virheellisiä.

20 13.1.2012 annettu kuninkaan asetus 117/2012 (Real Decreto 117/2012), BOE nro 12, 14.1.2012, s. 2876.

21 13.1.2012 annettu kuninkaan asetus 118/2012 (Real Decreto 118/2012), BOE nro 12, 14.1.2012, s. 2877.

22 13.1.2012 annettu kuninkaan asetus 125/2012 (Real Decreto 125/2012), BOE nro 12, 14.1.2012, s. 2884.

23 22.6.2018 annettu kuninkaan asetus 614/2018 (Real Decreto 614/2018), BOE nro 152, 23.6.2018, s. 64031.

24 22.6.2018 annettu kuninkaan asetus 620/2018 (Real Decreto 620/2018), BOE nro 152, 23.6.2018, s. 64037.

25 6.7.2018 annettu kuninkaan asetus 836/2018 (Real Decreto 836/2018), BOE nro 164, 7.7.2018, s. 68370.

26 Mikä johtunee ainakin osittain heidän toimikautensa määräämättömästä kestosta.

27 Yhdistetyissä asioissa Gabalfrisa ym. esitetty ratkaisuehdotus (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16 kohta).

28 Ks. LGT:n 240 §:n 1 momentti ja 249 §.

29 Ks. LGT:n 241 §.

30 LGT:n 243 §:ssä, jonka otsikkona on ”Ylimääräinen muutoksenhaku oikeuskäytännön yhtenäistämiseksi”, säädetään seuraavaa:

30. On erityisen merkille pantavaa, että kyseistä muutoksenhakukeinoa voi käyttää vain talous- ja valtiovarainministeriön veroasioista vastaava pääjohtaja,[31] vaikka hän kuuluu myös TEAC:n erityisjaoston kokoonpanoon yhdessä valtion verohallinnon pääjohtajan, valtion verohallinnon osaston, johon muutoksenhaun kohteena olevassa päätöksessä tarkoitetun toimen antanut elin kuuluu toiminnallisesti, pääjohtajan tai johtajan ja verovelvollisia puolustavan neuvoston puheenjohtajan kanssa.

31. Se, että valtion verohallinnon pääjohtaja on myös kahdeksanjäsenisen erityisjaoston jäsen, vaikka tämän pääjohtajan alaisuudessa toimiva verohallinto on antanut muutoksenhaun kohteena olevan päätöksen, on myös hyvin poikkeuksellista. Se on mielestäni vastoin periaatetta, jonka mukaan kukaan ei voi olla tuomarina omassa asiassaan, ja jo määritelmän mukaisesti vastoin perusoikeuskirjan 47 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettua perusperiaatetta, joka edellyttää riippumatonta ja puolueetonta tuomioistuinta.

B Onko TEAC vaaditulla tavalla niin riippumaton, että sitä voidaan pitää SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena?

32. Kuten julkisasiamies Stix-Hackl toi esille ratkaisuehdotuksensa Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311) 45 kohdassa, riippumattomuutta koskeva edellytys ”on tärkein erotteluperuste, jonka mukaan kansallinen tuomioistuin voidaan erottaa hallintoviranomaisista”.

33. Unionin tuomioistuin totesi vastaavasti myös 16.2.2017 antamansa tuomion Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126) 37 ja 38 kohdassa:

”Tältä osin on muistutettava, että ennakkoratkaisua pyytäneeseen elimeen sovellettava riippumattomuuden vaatimus käsittää kaksi osatekijää. Ensimmäinen, ulkoinen osatekijä edellyttää, että elin huolehtii tehtävistään itsenäisesti olematta missään hierarkkisessa tai alisteisessa suhteessa mihinkään tahoon ja ottamatta vastaan määräyksiä tai ohjeita miltään taholta – – ja että se on täten suojattu sellaisilta ulkoisilta toimenpiteiltä tai painostuksilta, jotka voivat vaarantaa sen jäsenten päätöksenteon riippumattomuuden heidän ratkaistavakseen saatettujen asioiden osalta – – Toinen, sisäinen osatekijä liittyy puolueettomuuden käsitteeseen ja merkitsee sitä, että elin ylläpitää yhtäläistä etäisyyttä asian asianosaisiin ja siihen, mitkä ovat heidän intressinsä asian kohteeseen. Tämä osatekijä edellyttää objektiivisuuden noudattamista ja sitä, ettei elimellä ole muuta intressiä asian ratkaisun lopputulokseen kuin oikeussääntöjen tiukka soveltaminen – –”

”1. Talous- ja valtiovarainministeriön veroasioista vastaava pääjohtaja voi hakea muutosta ylimääräisellä muutoksenhaulla oikeuskäytännön yhtenäistämiseksi Tribunal Económico-Administrativo Centralin veroalan päätöksistä, jos kyseinen pääjohtaja on eri mieltä kyseisten päätösten sisällöstä.
Myös itsehallintoalueiden ja autonomisten kaupunkien veroasioista vastaavat pääjohtajat tai vastaavat elimet voivat hakea muutosta tällaisella ylimääräisellä muutoksenhaulla, jos muutoksenhaku koskee kyseisen itsehallintoalueen tai autonomisen kaupungin alaisen elimen päätöstä.
2. Toimivalta ratkaista tällainen muutoksenhakuasia on oikeuskäytännön yhtenäistämistä koskevalla erityisjaostolla, jonka muodostavat Tribunal Económico-Administrativo Centralin presidentti, joka toimii puheenjohtajana, kyseisen tuomioistuimen kolme jäsentä, talous- ja valtiovarainministeriön veroasioista vastaava pääjohtaja, valtion verohallinnon pääjohtaja, valtion verohallinnon osaston, johon muutoksenhaun kohteena olevassa päätöksessä tarkoitetun toimen antanut elin kuuluu toiminnallisesti, pääjohtaja tai johtaja sekä verovelvollisia puolustavan neuvoston puheenjohtaja.
Kun muutoksenhaku kohdistuu itsehallintoalueen tai autonomisen kaupungin alaisen elimen päätökseen, viittauksilla valtion verohallinnon johtajaan ja valtion verohallinnon osaston pääjohtajaan tai johtajaan tarkoitetaan kyseisten itsehallintoalueiden tai autonomisten kaupunkien vastaavia tai samankaltaisia elimiä.
3. Muutoksenhakuasian ratkaisu annetaan erityisjaoston jäsenten enemmistöllä. Äänten mennessä tasan puheenjohtajalla on aina ratkaiseva ääni.
4. Muutoksenhakuasian ratkaisu on annettava kuuden kuukauden kuluessa, ja siinä on otettava huomioon muutoksenhaun kohteena olevaan päätökseen liittyvä erityinen oikeudellinen tilanne sovellettavaa ennakkotapausta vahvistettaessa.
5. Tällaisilla muutoksenhakuasian ratkaisuilla vahvistetut ennakkotapaukset sitovat hallinto- ja veroasioiden valituslautakuntia, itsehallintoalueiden ja autonomisten kaupunkien veroviranomaisia sekä valtion, itsehallintoalueiden ja autonomisten kaupunkien muuta verohallintoa.”

31 Tai itsehallintoalueiden ja autonomisten kaupunkien veroasioista vastaavat pääjohtajat tai vastaavat elimet, jos muutoksenhaku koskee kyseisen itsehallintoalueen tai autonomisen kaupungin alaisen elimen päätöstä.

34. Kyseisessä asiassa todettiin, että tuomioistuimen kirjaajana (Secretario Judicial) toimivan virkamiehen on ”noudatettava esimiehensä ohjeita”, paitsi silloin, kun hän käyttää toimivaltaa oikeaksi vahvistamiseen liittyvissä tehtävissä. Unionin tuomioistuin totesi, että kyseisessä tapauksessa kyseisen kirjaajan tehtävänä oli ratkaista ”pääasiassa” kyseessä oleva vaatimus maksamattomien palkkioiden perimiseksi ”noudattaen yhtenäisen toiminnan periaatetta ja esimiehen ohjeiden noudattamista koskevaa periaatetta”. [32]

35. Tästä seurasi, että mainittu kirjaaja ei ollut SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin.

36. Edellä jo esittämistäni syistä en katso, että TEAC:n jäsenet olisivat vaaditulla tavalla niin riippumattomia, että kyseistä elintä voitaisiin todella pitää SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena. Olen päätynyt tähän johtopäätökseen seuraavista syistä.

37. Vaikka TEAC selvästi soveltaa lainsäädäntöä ja tavanomaisia oikeusnormeja veroriitoja ratkaistessaan ja vaikka se on lainkäyttöelimille ominaisella tavalla pysyvä, TEAC:n jäsenillä ei ensinnäkään ole virkasuojaan [33] liittyvää olennaista ominaisuutta, joka on unionin tuomioistuimen 27.2.2018 antaman tuomion Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) 45 kohdassa korostetulla tavalla oikeudenhoidon ennakkoedellytys.

38. Juuri se, että TEAC:n jäseniä on erotettu kuninkaan asetuksella syistä, joita silloinen hallitus näyttää pitäneen tarkoituksenmukaisina, on mielestäni riittävä osoitus siitä, että TEAC:llä ei ole tätä välttämätöntä ja olennaista ominaisuutta. [34] Jotta riippumattomuuden edellytys täyttyisi tämän seikan osalta, TEAC:n jäsenillä olisi oltava todelliset ja tehokkaat oikeudelliset takeet muutoin kuin perustellusta syystä tai työkyvyttömyyden perusteella tapahtuvaa erottamista vastaan.

39. Riippumattomuuden edellytykseen liittyy toiseksi, kuten 27.2.2018 annetun tuomion Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) 44 kohdassa tuodaan esille, vaatimus siitä, että asianomainen elin ”huolehtii tuomiovallan käyttöön liittyvistä tehtävistään itsenäisesti olematta missään hierarkkisessa tai alisteisessa suhteessa mihinkään tahoon ja ottamatta vastaan määräyksiä tai ohjeita miltään taholta”.

40. Sama pätee pitkälti käsiteltävässä asiassa siltä osin kuin kyse on ylimääräisestä muutoksenhausta oikeuskäytännön yhtenäistämiseksi, koska muutoksenhaun tehneen yksikön pääjohtaja kuuluu LGT:n 243 §:n nojalla välttämättä muutoksenhaun käsittelevän TEAC:n erityisjaoston kokoonpanoon, samoin kuin muutoksenhaun kohteena olevan päätöksen tehneen valtion verohallinnon pääjohtaja. Vaikka verovelvollisia puolustavan neuvoston puheenjohtaja oletettavasti edustaakin verovelvollisten intressejä, [35] TEAC:lle verovalituksen tehneen järkevän keskivertoverovelvollisen näkökulmasta LGT:n 243 §:llä käyttöön otetun ylimääräistä muutoksenhakua oikeuskäytännön yhtenäistämiseksi koskevan järjestelmän täytyy kuitenkin erityisjaoston laissa säädetyn erityisen kokoonpanon vuoksi *vaikuttaa* veroviranomaisille edulliselta.

32 Ks. tuomio 16.2.2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, 41 kohta). Myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuin oli tukeutunut tähän seikkaan asiassa 25.2.1997 antamassaan tuomiossa, kanne nro 22107/93, Findlay v. Yhdistynyt kuningaskunta (CE:ECHR:1997:0225JUDOO 2210793), jossa se toi esille sen, että Yhdistyneen kuningaskunnan silloisen sotilastuomioistuinjärjestelmän mukaan kyseisen sotilastuomioistuimen jäsenet olivat kaikki sotilasarvoltaan alempia kuin kanteen nostanut upseeri. Tältä osin Euroopan ihmisoikeusoikeustuomioistuin totesi seuraavaa: ”Tuomioistuimen riippumattomuuteen ja puolueettomuuteen kohdistuvan luottamuksen säilyttämiseksi vaikutelmilla voi olla merkitystä. Koska kaikki sotilastuomioistuimen jäsenet, jotka ratkaisivat Findlayn asian, olivat sotilasarvoltaan alempia kuin kanteen nostanut upseeri ja kuuluivat hänen komentoketjuunsa, Findlayn epäilyt tuomioistuimen riippumattomuudesta ja puolueettomuudesta voivat olla objektiivisesti perusteltuja – –”

33 Unionin tuomioistuin viittaa siihen, ”ettei kyseessä olevan elimen jäseniä voida erottaa”.

34 Kuten 19.9.2006 annetun tuomion Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587) 53 kohdassa on todettu, ”nämä riippumattomuuden ja puolueettomuuden takeet edellyttävät sellaisten sääntöjen olemassaoloa, jotka koskevat muun muassa elimen kokoonpanoa, nimitystä ja toimikauden kestoa sekä perusteita, jotka koskevat elimen *jäsenten* pidättymistä päätöksenteosta, jääviyttä ja *erottamista*, ja joiden perusteella yksityisten perustellut epäilyt siltä osin, onko kyseinen elin täysin ulkopuolisen vaikutusvallan ulottumattomissa, ja siltä osin, onko se täysin puolueeton vastakkain oleviin intresseihin nähden, voidaan sivuuttaa”. Kursivointi tässä.

35 LGT:n 34 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

41. Joka tapauksessa sen, että TEAC:n erityisjaoston tietyillä jäsenillä on vahvat institutionaaliset siteet verohallintoon, täytyy myös itsessään saattaa TEAC:n riippumattomuus epäilynalaiseksi. Kuten 19.9.2006 annetun tuomion Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587) 49 kohdassa todetaan, ”itsenäisyyden käsite, joka kuuluu erottamattomasti tuomioistuimen tehtävään, merkitsee ennen kaikkea, että kyseinen toimielin on ulkopuolinen siihen viranomaiseen nähden, joka on tehnyt päätöksen, johon on haettu muutosta”. Kun otetaan huomioon talous- ja valtiovarainministeriön veroasioista vastaavan pääjohtajan, valtion verohallinnon pääjohtajan, valtion verohallinnon osaston pääjohtajan tai johtajan hierarkkinen asema ja arvo verohallinnossa, olisi vaikeaa pitää näitä henkilöitä veroriidassa ulkopuolisina 19.9.2006 annetussa tuomiossa Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587) tarkoitetulla tavalla.

42. Lisäksi se, että LGT:n 243 §:ssä säädetään tällaisesta ylimääräisestä muutoksenhakumenettelystä muutoksenhakukeinolla, jota yksin veroviranomaiset voivat käyttää, antaa vaikutelman siitä, että TEAC:n ei ehkä pitäisi liian helposti poiketa viranomaisten suosimasta verolainsäädännön tulkinnasta, koska jos se niin tekisi, talous- ja valtiovarainministeriön veroasioista vastaava pääjohtaja voisi tuolloin tukeutua LGT:n 243 §:ssä säädettyyn ylimääräiseen muutoksenhakumenettelyyn. Tämä on lisäksi ristiriidassa riippumattomuuden käsitteen kanssa, sillä jo tämän menettelyn olemassaolo sinänsä ja erityisjaoston jäsenyys voivat olla eräänlaista hienovaraista painostusta, joka voi 16.2.2017 annetun tuomion Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126) 37 kohdassa käytetyn ilmaisun mukaisesti ”vaarantaa sen jäsenten päätöksenteon riippumattomuuden heidän ratkaistavakseen saatettujen asioiden osalta”.

43. Kaikista näistä syistä katson näin ollen, että TEAC ei täytä tarvittavia riippumattomuuden vaatimuksia, jotta sitä voitaisiin pitää SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena. Vaikka unionin tuomioistuin ei noudata mitään tiukkaa ennakkotapausjärjestelmää, on kuitenkin selvää, että 21.3.2000 annetun tuomion Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) perustelut ovat epätyydyttäviä ja että kyseistä ratkaisua ei pitäisi enää noudattaa tämän kysymyksen osalta.

44. Tämän vuoksi unionin tuomioistuimen pitäisi ehdotukseni mukaan todeta, että sillä ei ole toimivaltaa vastata TEAC:n esittämään ennakkoratkaisupyyntöön.

IV Ratkaisuehdotus

45. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa, että sillä ei ole toimivaltaa vastata Tribunal Económico-Administrativo Centralin esittämään ennakkoratkaisupyyntöön.

”Verovelvollisia puolustava neuvosto, joka on osa valtiovarainministeriötä, varmistaa verovelvollisten oikeuksien tehokkuuden, käsittelee valitukset verojärjestelmän soveltamisesta valtion elimissä sekä esittää aloitteita ja ehdotuksia asetuksissa säädetyssä muodossa ja niissä säädetyin vaikutuksin.”