Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GERARDA HOGANA
przedstawiona w dniu 1 października 2019 r.[1]

Sprawa C-274/14

Banco de Santander SA

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Económico-Administrativo Central (naczelny sąd administracyjny ds. podatkowych, Hiszpania)]

Odesłanie prejudycjalne – Pomoc państwa – System podatkowy – Podatek dochodowy od osób prawnych – Odliczenie – Amortyzacja wartości firmy w związku z nabyciem przez przedsiębiorstwa będące rezydentami dla celów podatkowych w Hiszpanii udziałów wynoszących co najmniej 5% w przedsiębiorstwach będących rezydentami dla celów podatkowych poza Hiszpanią – Artykuł 267 TFUE – Dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Definicja „sądu" – Niezawisłość – Brak właściwości Trybunału

I. Wprowadzenie

1. W opinii przedstawionej w dniu 7 października 1999 r. w sprawach połączonych Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489) rzecznik generalny A. Saggio stwierdził, że hiszpański sąd administracyjny ds. podatkowych Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalny sąd administracyjny ds. podatkowych w Katalonii, Hiszpania) nie był sądem w rozumieniu art. 177 traktatu WE (obecnie art. 267 TFUE)[2]. Ponieważ nie był przekonany, czy Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalny sąd administracyjny ds. podatkowych w Katalonii) można by uznać za wystarczająco niezawisły, aby spełnił wymogi określone przez Trybunał, doszedł do wniosku, że organu tego nie można uznać za sąd w rozumieniu postanowienia, które stanowi obecnie art. 267 TFUE.

1 Język oryginału: angielski.

2 Zobacz także opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, pkt 26), w której odniósł się on do stopniowego łagodzenia wymogu niezawisłości, czego kulminację stanowił wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer zgodził się z oceną rzecznika generalnego A. Saggia zawartą w opinii przedstawionej w dniu 7 października 1999 r. w sprawach połączonych Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489) i stwierdził w opinii w sprawie *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366, pkt 28), że „członkowie [sądów administracyjnych ds. podatkowych] są zatrudniani przez administrację i powoływani przez ministra, który jest uprawniony do ich odwoływania bez konieczności spełnienia warunków, które byłyby w sposób jasny i kategoryczny określone w prawie. Nie można zatem powiedzieć, że zasady działania tego organu gwarantują nieusuwalność jego członków, w związku z czym wydaje się wątpliwe, że jest on niezawisły w stopniu, który pozwala mu oprzeć się ewentualnej nieuzasadnionej ingerencji i presji ze strony władzy wykonawczej". Rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer stwierdził, że [sądów administracyjnych ds. podatkowych] nie można uznać za organy „sądowe".

2. W tym celu rzecznik generalny A. Saggio zwrócił uwagę na bliskie powiązania strukturalne między Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalnym sądem administracyjnym ds. podatkowych w Katalonii) a Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwem gospodarki i finansów, Hiszpania)[3], a także na to, że prezes i członkowie tego sądu są „urzędnikami służby cywilnej mianowanymi za zgodą ministra”[4]. Zauważył również, że minister jest uprawniony do usuwania z urzędu członków tego sądu, lecz „okoliczności, w których może skorzystać z tego uprawnienia, nie okazują się jasno i wyczerpująco zdefiniowane w prawie”[5].

3. Tymczasem w wyroku z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), Trybunał nie zgodził się z opinią rzecznika generalnego A. Saggia. Stwierdził, że istniał „podział funkcji między – z jednej strony – departamentami organu podatkowego odpowiedzialnymi za zarządzanie, rozliczanie i windykację” podatkową a – z drugiej strony – Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalnym sądem administracyjnym ds. podatkowych w Katalonii), który rozpoznawał „odwołania wnoszone od decyzji tych departamentów, nie otrzymując żadnych instrukcji od organu podatkowego”[6].

4. Od czasu wydania wyroku z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), prawo Unii ulegało zmianom. Artykuł 2 TUE stanowi obecnie, że Unia opiera się na wartościach państwa prawnego. Artykuł 19 ust. 2 TUE stanowi, że sędziowie i rzecznicy generalni Trybunału Sprawiedliwości „są wybierani spośród osób o niekwestionowanej niezależności”. Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”) gwarantuje skuteczny środek prawny i rozpatrzenie sprawy przez „niezawisły i bezstronny sąd”.

5. Zgodnie bodaj z tymi zmianami w traktacie i karcie Trybunał wypracował następnie imponującą linię orzeczniczą dotyczącą wymogów niezawisłości sędziowskiej. Istotną część tego aktualnego orzecznictwa Trybunał podsumował w wyroku z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. W wyroku tym Trybunał podkreślił, że niezawisłość sądów krajowych ma zasadnicze znaczenie „dla prawidłowego funkcjonowania systemu współpracy sądowej pod postacią mechanizmu odesłania prejudycjalnego przewidzianego w art. 267 TFUE”[7]. Następnie Trybunał w sposób godny podziwu podsumował te wymogi niezawisłości sędziowskiej, pisząc:

„Niezawisłość sądów krajowych ma zasadnicze znaczenie w szczególności dla prawidłowego funkcjonowania systemu współpracy sądowej pod postacią mechanizmu odesłania prejudycjalnego przewidzianego w art. 267 TFUE, jako że […] mechanizm ten może zostać uruchomiony przez organ, którego zadaniem jest stosowanie prawa Unii, spełniający w szczególności rzeczone kryterium niezawisłości.

Pojęcie niezawisłości oznacza między innymi, że dany organ wypełnia swe zadania sądownicze w pełni autonomicznie, nie podlegając żadnej hierarchii służbowej ani nie będąc podporządkowanym komukolwiek i nie otrzymując nakazów czy wytycznych z jakiegokolwiek źródła, oraz że jest on w ten sposób chroniony przed ingerencją i naciskami zewnętrznymi mogącymi zagrozić niezależności osądu jego członków i wpływać na ich rozstrzygnięcia […].

3 Zobacz opinia rzecznika generalnego A. Saggia w sprawach połączonych Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, pkt 15). Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że właściwym hiszpańskim ministerstwem jest obecnie Ministerio de Hacienda y Función Pública (ministerstwo finansów i służby cywilnej). W celu uniknięcia nieporozumień będę jednak nadal odnosił się do Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwa gospodarki i finansów).

4 Zobacz opinia rzecznika generalnego A. Saggia w sprawach połączonych Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, pkt 16).

5 Opinia rzecznika generalnego A. Saggia w sprawach połączonych Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, pkt 16).

6 Wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 39).

7 Wyrok z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, pkt 43).

Obok *nieusuwalności* członków danego organu (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 września 2006 r., Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, pkt 51) poziom wynagrodzenia odpowiadający wadze wykonywanych przez nich zadań stanowi nieodłączną gwarancję niezawisłości sędziowskiej”[8].

II. Kontekst wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

7. Wszystkie te kwestie wyraźnie nasuwają się w związku z niniejszym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym zgodnie z art. 267 TFUE przez Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid (naczelny sąd administracyjny ds. podatkowych w Madrycie, Hiszpania, zwany dalej „TEAC”) postanowieniem z dnia 2 kwietnia 2014 r., który wpłynął do Trybunału w dniu 5 czerwca 2014 r. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy TEAC, jednak podobne organy istnieją również w różnych wspólnotach autonomicznych Hiszpanii. W sprawie, w której wydano wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął akurat od Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalnego sądu podatkowego w Katalonii), jednak dla celów niniejszego postępowania nie ma istotnego znaczenia, czy chodzi o sąd administracyjny ds. podatkowych z siedzibą w stołecznym Madrycie (jak w niniejszym przypadku), czy też z siedzibą we wspólnocie autonomicznej [jak w przypadku wyroku z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145)].

8. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie dotyczy przede wszystkim interpretacji decyzji Komisji 2011/5/WE z dnia 28 października 2009 r. (która odnosi się do aspektów pomocy państwa związanych ze szczególnym hiszpańskim systemem podatkowym, który przewiduje amortyzację podatkową finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach wdrożonej przez Królestwo Hiszpanii)[9]. We wniosku podniesiono również kwestię ważności decyzji Komisji o wszczęciu na podstawie art. 108 ust. 2 TFUE procedury dotyczącej pomocy państwa SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Amortyzacja podatkowa finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach[10] oraz decyzji Komisji (UE) 2015/314 z dnia 15 października 2014 r. w sprawie pomocy państwa SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) wdrożonej przez Hiszpanię – Program dotyczący amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach [notyfikowanej jako dokument nr C(2014) 7280][11].

9. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożono w kontekście skargi na decyzję podatkową wydaną przez hiszpańską inspekcję podatkową, wniesionej do TEAC przez Banco de Santander. Tę decyzję podatkową wydano w związku z nabyciem przez Banco de Santander w maju 2002 r. w całości niemieckiego przedsiębiorstwa AKB za kwotę 1 099 999 999 EUR. Około sześciu miesięcy później Banco Santander zbył należące do AKB akcje dwóm spółkom powiązanym. Ostatecznie Banco de Santander twierdził, że finansowa wartość firmy związana z tą transakcją mogłaby podlegać amortyzacji w oparciu o korzyści podatkowe przewidziane w hiszpańskich przepisach podatkowych.

10. Dla celów niniejszego postępowania nie ma potrzeby, aby szczegółowo analizować wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym pod względem materialnoprawnym czy też dość zawiły przebieg związanego z nim postępowania, ponieważ pozostawało ono zawieszone od momentu, kiedy wniosek został po raz pierwszy złożony w 2014 r., ze względu na liczne inne postępowania, w ramach

8 Wyrok z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, pkt 43–45). Wyróżnienie własne.

9 Decyzja Komisji w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 7, s. 48).

10 Dz.U. 2013, C 258, s. 8.

11 Dz.U. 2015, L 56, s. 38.

których kwestionowano zgodność z prawem decyzji 2011/5 przed Sądem i Trybunałem, w szczególności w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981)[12]. Pragnę także zauważyć, że zgodność z prawem decyzji 2015/314 również jest obecnie kwestionowana przed Sądem[13].

III. Właściwość Trybunału

11. Powodem, dla którego jedynie w zarysie naszkicowałem kwestie materialnoprawne związane z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz dotychczasowy przebieg postępowania, jest to, że obecnie Trybunał musi rozstrzygnąć tylko jedną kwestię, a mianowicie to, czy TEAC stanowi „sąd" w rozumieniu art. 267 TFUE.

12. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym TEAC twierdzi, że sądy administracyjne ds. podatkowych są sądami w rozumieniu art. 267 TFUE, ponieważ spełniają przesłanki określone w orzecznictwie Trybunału. TEAC uznał, że stanowisko to potwierdzono w wyroku z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Można zauważyć, że w pkt 38 wyroku z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), Trybunał stwierdził, że wśród okoliczności, jakie należy uwzględnić przy ocenie, czy dany organ ma status „sądu", znajdują się: ustawowa podstawa prawna organu, jego stały charakter, obligatoryjny charakter jego jurysdykcji, kontradyktoryjność postępowania, stosowanie przez organ przepisów prawa oraz jego niezawisłość. W swoich uwagach Komisja wyraziła wątpliwości co do niezawisłości TEAC. Postanowieniem z dnia 30 kwietnia 2019 r. Trybunał zdecydował, że najpierw należy zbadać kwestię tego, czy jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania przedłożone przez TEAC. Do stron skierowano szereg pytań na piśmie w przedmiocie właściwości Trybunału, aby mogły przedstawić w tej kwestii uwagi na piśmie, a w dniu 2 lipca 2019 r. odbyła się rozprawa.

13. Jeżeli TEAC nie jest takim sądem, nie można udzielić odpowiedzi na pytania zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym przez TEAC, ponieważ Trybunał nie jest właściwy, aby rozpoznać ten wniosek. Jeżeli jednak miano by dojść do przeciwnego wniosku, Trybunał byłby oczywiście zobowiązany odnieść się do materialnoprawnych aspektów tych pytań w ramach późniejszego wyroku.

14. Wszystko to podnosi z kolei zasadniczą kwestię, czy wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), zachowuje aktualność w świetle zmian w orzecznictwie Trybunału, które miały miejsce od wydania tego wyroku.

15. Moim zdaniem nie da się już utrzymać wydanego w tej sprawie przez Trybunał rozstrzygnięcia, zgodnie z którym sądy administracyjne ds. podatkowych miały wystarczające gwarancje niezawisłości, aby uznać je za sądy w rozumieniu art. 267 TFUE – w szczególności w świetle argumentacji Trybunału zawartej w kolejnych wyrokach, takich jak wyrok z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). W związku z tym jestem zdania, że w niniejszym postępowaniu nie należy kierować się wyrokiem z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Z powyższego wynika zatem, że osobiście nie uważam, iż TEAC przysługuje wystarczający stopień niezawisłości, aby organ ten mógł stanowić „sąd" w rozumieniu art. 267 TFUE. To z kolei oznacza, że Trybunał nie jest właściwy, aby udzielić odpowiedzi na pytania skierowane przez TEAC.

12 W ramach odwołania w sprawie C-20/15 P Komisja Europejska zwróciła się do Trybunału o uchylenie wyroku z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), na mocy którego Sąd stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 i art. 4 decyzji 2011/5. Trybunał uchylił wyrok Sądu i przekazał mu sprawę do ponownego rozpoznania. W wyroku z dnia 15 listopada 2018 r., World Duty Free Group/Komisja (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), Sąd oddalił skargę o stwierdzenie nieważności decyzji 2011/5. W sprawie C-64/19 P Królestwo Hiszpanii w dniu 29 stycznia 2019 r. wniosło odwołanie od wyroku Sądu wydanego w dniu 15 listopada 2018 r. w sprawie T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Komisja (Dz.U. 2019, C 112, s. 36).

13 Zobacz na przykład sprawa T-252/15: Skarga wniesiona w dniu 21 maja 2015 r., Ferrovial i in./Komisja (Dz.U. 2015, C 245, s. 35).

16. Zanim wyjaśnię, dlaczego dochodzę do takiego wniosku, muszę najpierw dokonać analizy odnośnych przepisów i praktyki obowiązujących w Hiszpanii.

A. Właściwe przepisy i praktyka obowiązujące w Hiszpanii

17. Aktualne przepisy regulujące TEAC zostały ujęte w wielu hiszpańskich ustawach i dekretach. Funkcja TEAC polega na rozstrzyganiu skarg wnoszonych na akty administracyjne wydawane m.in. przez organy Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwa gospodarki i finansów). Pierwotnie funkcję tę powierzono sądom administracyjnym ds. podatkowych w drodze królewskiego dekretu z mocą ustawy z dnia 16 czerwca 1924 r.

18. Aktualne przepisy regulujące TEAC znajdują się co do zasady w Ley 58/2003 General Tributaria (ustawie 58/2003, ordynacji podatkowej) z dnia 17 grudnia 2003 r. (zwanej dalej „LGT”)[14] oraz Real Decreto 520/2005 (dekrecie królewskim 520/2005) z dnia 13 maja 2005 r.[15]. Dekret ten był jednak kilkukrotnie zmieniany.

1. Mianowanie i usuwanie z urzędu prezesa i członków TEAC

19. Prezes[16] i członkowie[17] TEAC są urzędnikami służby cywilnej odpowiedzialnymi za rozstrzyganie sporów podatkowych. Są oni mianowani na mocy dekretu królewskiego przez rząd Hiszpanii [Consejo de Ministros (radę ministrów, Hiszpania)] na wniosek Ministro de Economía y Hacienda (ministra gospodarki i finansów) spośród urzędników służby cywilnej, którzy mają wymagane doświadczenie i uznanie w tej dziedzinie. Ponadto poszczególne sądy administracyjne ds. podatkowych (w tym TEAC) nie podlegają ministerstwu sprawiedliwości ani organowi odpowiedzialnemu za organizację sądownictwa; stanowią raczej integralną część Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwa gospodarki i finansów)[18].

20. Chociaż to prawda, że członkowie TEAC nie odpowiadają osobiście za właściwe zarządzanie podatkami i ich pobór, trudno mimo wszystko uniknąć wrażenia, że sam TEAC stanowi integralną część całego systemu hiszpańskiej administracji podatkowej.

21. Banco de Santander zwrócił uwagę, że prezes i członkowie TEAC są powoływani na czas nieokreślony i może się zdarzyć, że będą pełnić swoje funkcje dożywotnio aż do przejścia na emeryturę. Ponadto utrzymuje, że fakt, iż prezes i członkowie TEAC są powoływani i usuwani na mocy dekretu przez Consejo de Ministros (radę ministrów), która stanowi najwyższy organ kolegialny władzy wykonawczej, pozwala uniknąć wszelkich ingerencji ze strony administracji podatkowej. Ponadto zdaniem Banco de Santander uprawnienie rządu do powoływania, usuwania lub nieodnawiania mandatu członków sądu samo w sobie nie ma wpływu na ich niezawisłość. Banco de Santander twierdzi ponadto, że powoływanie i usuwanie członków w sposób uznaniowy nie jest zaskakujące, ponieważ chodzi o mandaty przyznawane na czas nieokreślony. W rzeczywistości skutki tego uprawnienia są podobne do skutków uprawnienia do nieodnawiania mandatu przyznawanego na czas określony.

14 BOE nr 302 z dnia 18 grudnia 2003 r., s. 44987

15 BOE nr 126 z dnia 27 maja 2005 r., s. 17835.

16 Jest to osoba w randze dyrektora generalnego w Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwie gospodarki i finansów).

17 Są to osoby w randze wicedyrektora generalnego w Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwie gospodarki i finansów).

18 Zobacz art. 6 Real Decreto 1113/2018 (dekretu królewskiego 1113/2018) z dnia 7 września 2018 r. Należy zauważyć, że pomimo tego, iż sądy podatkowe podlegają Secretaría de Estado de Hacienda (sekretarzowi stanu ds. finansów), art. 6 ust. 1 Real Decreto 1113/2018 (dekretu królewskiego 1113/2018) stanowi, że pozostaje to bez uszczerbku dla ich funkcjonalnej niezależności w rozstrzyganiu sporów gospodarczych i administracyjnych.

22. Rząd hiszpański wskazał, że członkowie sądów administracyjnych ds. podatkowych są powoływani na czas nieokreślony, a zmiany składu rządu nie mają na nich wpływu. Widać to w odniesieniu do TEAC, którego członkowie są powoływani na długi okres – nawet na dekady – mimo zmian politycznych zachodzących w czteroletnich kadencjach parlamentu. Ponadto, zdaniem rządu hiszpańskiego, członkowie sądów administracyjnych ds. podatkowych podlegają tym samym przepisom dotyczącym wstrzymywania się od głosu i wyłączania co sędziowie sądów administracyjnych. Przepisy te są wyraźnie określone w ustawodawstwie hiszpańskim i znajdują całkowicie normalne zastosowanie. Niezawisłość sądów administracyjnych ds. podatkowych wzmacnia fakt, że ich członkowie mogą wyrażać zdania odrębne.

23. Chciałbym zauważyć, że uprawnienie Consejo de Ministros (rady ministrów) do mianowania członków TEAC obejmuje również uprawnienie do usuwania członków TEAC, którzy – jak się wydaje – mogą zostać usunięci poprzez wygodny środek polegający na publikacji dekretu królewskiego w *Boletín Oficial del Estado* (dzienniku urzędowym, Hiszpania)[19]. Istotnie, jak zauważyła Komisja w odpowiedziach udzielonych na piśmie na określone pytania zadane konkretnie stronom przez Trybunał, w ostatnich latach często korzystano z tego uprawnienia.

24. I tak na przykład, jak wskazała Komisja, w dniu 13 stycznia 2012 r. usunięto prezesa TEAC[20] i członka TEAC[21], a tego drugiego nominowano następnie na nowego prezesa TEAC[22]. Podobnie w dniu 1 czerwca 2018 r. usunięto prezesa TEAC[23] i nominowano innego[24]. W dniu 6 lipca 2018 r. usunięto czterech innych członków TEAC, a ośmioro innych powołano[25].

25. Moim zamiarem nie jest oczywiście podawanie w wątpliwość ani podważanie zgodności z prawem poszczególnych nominacji czy usunięć z urzędu, na które Komisja zwróciła Trybunałowi uwagę. Niemniej jednak, o ile wielu członków różnych sądów administracyjnych ds. podatkowych (w tym TEAC) może jak najbardziej sprawować urząd przez długi czas[26], na co zwrócił uwagę hiszpański rząd, o tyle mimo wszystko uderzające jest to, że nie ma wyraźnych gwarancji prawnych, które zapewniałyby nieusuwalność prezesa i członków tych organów bez uzasadnionej przyczyny lub bez wystąpienia niezdolności do sprawowania urzędu.

26. Pod tym względem historia okazała się być po stronie rzecznika generalnego A. Saggia, który w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), wyraził zaniepokojenie, że okoliczności, w których można skorzystać z uprawnienia do usunięcia z urzędu, „nie okazują się jasno i wyczerpująco zdefiniowane w prawie”[27]. Ostatecznie, zgodnie z obecnym stanem prawnym obowiązującym w Hiszpanii, prezes i członkowie TEAC sprawują urząd wedle woli i uznania hiszpańskiego rządu [Consejo de Ministeros (rady ministrów)]. W związku z tym prezes i członkowie TEAC – ani w teorii, ani w praktyce – nie cieszą się stałością urzędu ani gwarancją ochrony przed usunięciem innym niż usunięcie z uzasadnionej przyczyny lub ze względu na niezdolność do sprawowania urzędu – w sposób, który stanowi zwyczajowy i niezbędny element niezawisłości sędziowskiej i odzwierciedla zarówno teorię, jak i praktykę konstytucji oraz ustaw zasadniczych wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej.

19 Artykuł 29 ust. 2 Real Decreto 520/2005 (dekretu królewskiego 520/2005).

20 Real Decreto 117/2012 (dekret królewski 117/2012) z dnia 13 stycznia 2012 r., BOE nr 12 z dnia 14 stycznia 2012 r., s. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (dekret królewski 118/2012) z dnia 13 stycznia 2012 r., BOE nr 12 z dnia 14 stycznia 2012 r., s. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (dekret królewski 125/2012) z dnia 13 stycznia 2012 r., BOE nr 12 z dnia 14 stycznia 2012 r., s. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (dekret królewski 614/2018) z dnia 22 czerwca 2018 r., BOE nr 152 z dnia 23 czerwca 2018 r., s. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (dekret królewski 620/2018) z dnia 22 czerwca 2018 r., BOE nr 152 z dnia 23 czerwca 2018 r., s. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (dekret królewski 836/2018) z dnia 6 lipca 2018 r., BOE nr 164 z dnia 7 lipca 2018 r., s. 68370.

26 Być może przynajmniej częściowo ze względu na nieokreślony czas obowiązywania ich mandatu.

27 Opinia przedstawiona w dniu 7 października 1999 r. w sprawach połączonych Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, pkt 16).

2. Artykuł 243 LGT – skarga nadzwyczajna o ujednolicenie orzecznictwa

27. Rozpatrzenie sprawy przez sądy administracyjne ds. podatkowych jest obligatoryjne. Do hiszpańskich sądów powszechnych można się zwrócić jedynie w sytuacji, w której spór nie został rozstrzygnięty w ciągu roku [28]. Nie ulega również wątpliwości, że sądy administracyjne ds. podatkowych (w tym TEAC) są związane obowiązującym prawem i stosują tradycyjne standardy prawne w rozwiązywaniu sporów podatkowych.

28. Oprócz zwykłych odwołań do TEAC od orzeczeń regionalnych i lokalnych sądów administracyjnych ds. podatkowych [29] art. 243 LGT przewiduje również środek odwoławczy określony jako skarga nadzwyczajna o ujednolicenie orzecznictwa [30].

29. Z przepisów art. 243 LGT jasno wynika, że hiszpańskie organy podatkowe mogą wnieść skargę nadzwyczajną do izby specjalnej TEAC, jeżeli twierdzą, że uprzedni wyrok lub uprzednie wyroki tego organu są nieprawidłowe.

30. Szczególnie uderzające jest to, że skargę tę może wnieść jedynie dyrektor generalny ds. podatków w Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwie gospodarki i finansów) [31], mimo że będzie on również zasiadał w składzie izby specjalnej TEAC wspólnie z dyrektorem generalnym Agencia Estatal de la Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej, Hiszpania), dyrektorem generalnym lub dyrektorem departamentu Agencia Estatal de la Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej), z którym funkcjonalnie związany jest organ wydający akt rozpatrywany w orzeczeniu będącym przedmiotem skargi, oraz prezesem Consejo para la Defensa del Contribuyente (rady ds. obrony podatników, Hiszpania).

28 Zobacz art. 240 ust. 1 i art. 249 LGT.

29 Zobacz art. 241 LGT.

30 Artykuł 243 LGT, zatytułowany „Skarga nadzwyczajna o ujednolicenie orzecznictwa", stanowi:
„1. Dyrektor generalny ds. podatków w Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwie gospodarki i finansów) może wnosić skargę nadzwyczajną o ujednolicenie orzecznictwa, odwołując się od orzeczeń podatkowych wydawanych przez Tribunal Económico-Administrativo Central (naczelny sąd administracyjny ds. podatkowych), jeżeli nie zgadza się z ich treścią.
Skargę nadzwyczajną mogą wnosić również dyrektorzy generalni ds. podatków w Comunidades Autónomas (wspólnotach autonomicznych) i Ciudades con Estatuto de Autonomía (miastach posiadających status autonomii) lub analogiczne organy, jeżeli skarga dotyczy orzeczenia organu podlegającego odnośnym Comunidad Autónoma (wspólnocie autonomicznej) lub Ciudad con Estatuto de Autonomía (miastu posiadającemu status autonomii).
2. Właściwa do rozstrzygnięcia skargi jest Sala Especial para la Unificación de Doctrina (izba specjalna ds. ujednolicenia orzecznictwa). Izba specjalna składa się z prezesa Tribunal Económico-Administrativo Central (naczelnego sądu administracyjnego ds. podatkowych), który pełni funkcję przewodniczącego, trzech członków tego sądu, dyrektora generalnego ds. podatków w Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwie gospodarki i finansów), dyrektora generalnego Agencia Estatal de Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej), dyrektora generalnego lub dyrektora departamentu Agencia Estatal de Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej), z którym funkcjonalnie związany jest organ wydający akt, o którym mowa w orzeczeniu będącym przedmiotem skargi, oraz prezes Consejo para la Defensa del Contribuyente (rady ds. obrony podatników).
Jeżeli skarga dotyczy orzeczenia organu podlegającego Comunidad Autónoma (wspólnocie autonomicznej) lub Ciudad con Estatuto de Autonomía (miastu posiadającemu status autonomii), odniesienia do dyrektora Agencia Estatal de Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej) oraz dyrektora generalnego lub dyrektora departamentu Agencia Estatal de Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej) należy rozumieć jako odniesienia do analogicznych lub podobnych organów wspomnianych Comunidad Autónoma (wspólnoty autonomicznej) lub Ciudad con Estatuto de Autonomía (miasta posiadającego status autonomii).
3. W przedmiocie skargi członkowie izby specjalnej rozstrzygają większością głosów. W przypadku równej liczby głosów decydujący jest głos przewodniczącego.
4. Rozstrzygnięcie w sprawie skargi wydaje się w terminie sześciu miesięcy. Uwzględnia ono określony stan prawny, w którym wydano zaskarżone orzeczenie, ustanawiając obowiązujący precedens.
5. Precedens ustanowiony rozstrzygnięciami takich skarg jest wiążący dla [sądów administracyjnych ds. podatkowych], organów podatkowych Comunidades Autónomas (wspólnot autonomicznych) i Ciudades con Estatuto de Autonomía (miast posiadających status autonomii) oraz pozostałej części państwowej administracji podatkowej oraz administracji podatkowej Comunidades Autónomas (wspólnot autonomicznych) i Ciudades con Estatuto de Autonomía (miast posiadających status autonomiczny)".

31 Lub dyrektor generalny ds. podatków Comunidades Autónomas (wspólnot autonomicznych) i Ciudades con Estatuto de Autonomía (miast posiadających status autonomiczny) czy też analogicznych organów, jeżeli skarga dotyczy orzeczenia wydanego przez organ podlegający odnośnym Comunidad Autónoma (wspólnocie autonomicznej) lub Ciudad con Estatuto de Autonomía (miastu posiadającemu status autonomii).

31. Okoliczność, że dyrektor generalny departamentu Agencia Estatal de la Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej) również wchodzi w skład ośmioosobowej izby specjalnej – mimo że to jego agencja wydała zaskarżoną decyzję – także jest bardzo osobliwa. Moim zdaniem jest to niezgodne z maksymą nemo iudex in causa sua oraz – z definicji – sprzeczne z podstawową zasadą określoną w art. 47 akapit drugi karty, który wymaga niezawisłego i bezstronnego sądu.

B. Czy TEAC wykazuje wymagany stopień niezawisłości, aby móc stanowić sąd w rozumieniu art. 267 TFUE?

32. Jak zauważyła rzecznik generalna C. Stix-Hackl w pkt 45 opinii w sprawie Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), kryterium niezawisłości stanowi „najważniejszą cechę, odróżniającą sąd krajowy od organu administracji".

33. Trybunał wypowiedział się podobnie w pkt 37 i 38 wyroku z dnia 16 lutego 2017 r., Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

„W tym względzie należy przypomnieć, że wymóg niezawisłości organu odsyłającego obejmuje dwa aspekty. Pierwszy aspekt – zewnętrzny – zakłada, że organ wykonuje swe funkcje całkowicie niezależnie, bez podlegania żadnej hierarchii służbowej lub podporządkowania komukolwiek, i nie otrzymuje nakazów czy wskazówek z jakiegokolwiek źródła […], przez co jest chroniony przed ingerencją i naciskami zewnętrznymi mogącymi zagrozić niezależności osądu jego członków przy rozpatrywaniu przez nich sporów […].

Drugi aspekt – wewnętrzny – łączy się z pojęciem bezstronności i dotyczy jednakowego dystansu do stron sporu i ich odpowiednich interesów w odniesieniu do jego przedmiotu. Aspekt ten wymaga przestrzegania obiektywizmu oraz braku wszelkiego interesu w rozstrzygnięciu sporu poza ścisłym stosowaniem przepisu prawa […]".

34. W tej sprawie stwierdzono, że Secretario Judicial (sekretarz) „otrzymuje polecenia od przełożonego hierarchicznego i jest obowiązany do ich przestrzegania", z wyjątkiem przypadku, gdy wykonuje uprawnienia z zakresu sądowej wiary publicznej. Trybunał uznał, że Secretario Judicial (sekretarz) rozpoznaje w tym przypadku sprawę w postępowaniu o zapłatę wynagrodzenia rozpatrywanym „w sprawie głównej z poszanowaniem zasad jedności działania i zależności hierarchicznej" [32].

35. Wynikało z tego, że Secretario Judicial (sekretarz) nie stanowi „sądu" w rozumieniu art. 267 TFUE.

36. Z powodów, które już wskazałem, nie uważam, aby członków TEAC cechował wymagany stopień niezawisłości – taki, aby móc słusznie uznać ten organ za sąd w rozumieniu art. 267 TFUE. Dochodzę do tego wniosku z następujących powodów.

32 Zobacz wyrok z dnia 16 lutego 2017 r., Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, pkt 41). Wreszcie kwestia ta została również podniesiona przez Europejski Trybunał Praw Człowieka, skarga nr 22107/93, wyrok z dnia 25 lutego 1997 r. w sprawie Findlay przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), w którym trybunał ten zwrócił uwagę, że w ramach obowiązującego wówczas w Zjednoczonym Królestwie systemu sądownictwa wojskowego wszyscy członkowie danego sądu wojskowego w hierarchii wojskowej byli podwładnymi convening officer (oficera zwołującego). Europejski Trybunał Praw Człowieka stwierdził w tym wyroku: „Dla zachowania zaufania co do niezawisłości i bezstronności sądu istotne mogą być wrażenia. Ponieważ wszyscy członkowie sądu wojskowego, który wydawał rozstrzygnięcie w sprawie A. Findlaya, byli w ramach hierarchii podwładnymi convening officer (oficera zwołującego) i podlegali jego dowództwu, wątpliwości A. Findlaya co do niezawisłości i bezstronności sądu mogłyby być obiektywnie uzasadnione […]".

37. Po pierwsze, choć jest jasne, że TEAC stosuje prawo i tradycyjne standardy prawne w rozstrzyganiu sporów podatkowych oraz wykazuje stopień trwałości charakterystyczny dla organów sądowych, członkowie TEAC nie mają podstawowej cechy polegającej na stałości urzędu [33], która, jak zauważył Trybunał w pkt 45 wyroku z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), stanowi warunek sprawowania wymiaru sprawiedliwości.

38. Już sam fakt, że członkowie TEAC byli usuwani dekretem królewskim z powodów, które wydają się wygodne dla aktualnego rządu, jest wystarczający, aby wykazać, że TEAC nie posiada tej istotnej i podstawowej cechy [34]. Aby spełnić ten aspekt wymogu niezawisłości, członkowie TEAC musieliby być objęci prawdziwymi i skutecznymi gwarancjami ochrony prawnej przed usunięciem innym niż usunięcie z uzasadnionej przyczyny lub ze względu na niezdolność do sprawowania urzędu.

39. Po drugie, zgodnie z kolejnym aspektem wymogu niezawisłości wyrażonym w pkt 44 wyroku z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), dany organ „wypełnia swe zadania sądownicze w pełni autonomicznie, nie podlegając żadnej hierarchii służbowej ani nie będąc podporządkowanym komukolwiek i nie otrzymując nakazów czy wytycznych z jakiegokolwiek źródła”.

40. W zasadzie to samo można by powiedzieć w niniejszej sprawie w odniesieniu do skargi nadzwyczajnej o ujednolicenie orzecznictwa, ponieważ dyrektor generalny tej samej jednostki, która wniosła skargę, na mocy art. 243 LGT będzie musiał zasiadać w składzie izby specjalnej TEAC, która rozpatruje tę skargę, podobnie jak dyrektor generalny Agencia Estatal de la Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej), która wydała samą decyzję będącą przedmiotem skargi. O ile prawdą jest, że interesy podatnika będzie prawdopodobnie reprezentował prezes Consejo para la Defensa del Contribuyente (rady ds. obrony podatników) [35], o tyle faktem pozostaje, że przeciętny, rozsądny podatnik, który wniósł skargę podatkową do TEAC, musi *odnieść wrażenie*, że już sam system przewidziany w art. 243 LGT w odniesieniu do postępowania w sprawie skargi nadzwyczajnej o ujednolicenie orzecznictwa faworyzuje organy podatkowe, biorąc pod uwagę przewidziany prawem dany skład izby specjalnej.

41. W każdym razie fakt, że niektórzy członkowie izby specjalnej TEAC mają silne powiązania instytucjonalne z administracją podatkową, musi też sam w sobie budzić wątpliwości co do niezawisłości TEAC. Jak zauważył Trybunał w pkt 49 wyroku z dnia 19 września 2006 r., Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), „pojęcie niezawisłości, które stanowi integralny element sądzenia, wymaga przede wszystkim, by organ orzekający był podmiotem trzecim w stosunku do organu, który wydał zaskarżoną decyzję”. Biorąc pod uwagę status w hierarchii i pozycję w ramach administracji podatkowej dyrektora generalnego ds. podatków w Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwie gospodarki i finansów), dyrektora generalnego Agencia Estatal de la Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej), dyrektora generalnego lub dyrektora departamentu Agencia Estatal de la Administración Tributaria (państwowej agencji administracji podatkowej), trudno powiedzieć, że osoby te można by uznać za działające w sporze podatkowym w charakterze podmiotów trzecich, jak przewidział to Trybunał w wyroku z dnia 19 września 2006 r., Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

33 Trybunał odnosi się do „nieusuwalności członków danego organu”.

34 W pkt 53 wyroku z dnia 19 września 2006 r., Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), Trybunał stwierdził, że „[g]warancje niezawisłości i bezstronności wymagają istnienia zasad, w szczególności co do składu organu, mianowania, okresu trwania kadencji oraz powodów wyłączenia i *odwołania jego członków*, pozwalających wykluczyć w przekonaniu podmiotów prawa wszelką uzasadnioną wątpliwość co do niezależności tego organu od czynników zewnętrznych oraz neutralności w odniesieniu do pozostających w sporze interesów”. Wyróżnienie własne.

35 Artykuł 34 ust. 2 LGT stanowi:
„Consejo para la Defensa del Contribuyente (rada ds. obrony podatników), która jest częścią Ministerio de Hacienda (ministerstwa finansów), zapewnia skuteczność praw podatników, rozpatruje skargi wynikające ze stosowania przez organy państwa systemu podatkowego, a także przedkłada odpowiednie sugestie i propozycje w formie i ze skutkami, które zostaną określone w rozporządzeniu.”.

42. Ponadto już sam fakt, że art. 243 LGT przewiduje takie postępowanie w sprawie skargi nadzwyczajnej, którą mogą wnosić same organy podatkowe, również stwarza wrażenie, że TEAC być może nie powinien zbyt ochoczo odstępować od wykładni przepisów podatkowych popieranej przez te organy, ponieważ gdyby miał tak zrobić, dyrektor generalny ds. podatków w Ministerio de Economía y Hacienda (ministerstwie gospodarki i finansów) mógłby wówczas skorzystać ze skargi nadzwyczajnej przewidzianej w art. 243 LGT. Jest to ponadto niezgodne z pojęciem niezawisłości, ponieważ już samo istnienie tej procedury i skład izby specjalnej mogą stanowić formę subtelnej presji, która, jak orzekł Trybunał w pkt 37 wyroku z dnia 16 lutego 2017 r., Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), może „zagrozić niezależności osądu jego członków przy rozpatrywaniu przez nich sporów".

43. Z tych wszystkich powodów uważam zatem, że TEAC nie spełnia wymogów niezawisłości, które są niezbędne, aby stanowić „sąd" w rozumieniu art. 267 TFUE. W Trybunale nie obowiązuje, co prawda, ścisła zasada precedensu, ale mimo to jasne jest, że rozumowanie przedstawione w wyroku z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), jest niezadowalające i nie należy się już w tej kwestii kierować tym orzeczeniem.

44. Proponuję zatem, aby Trybunał orzekł, że nie jest właściwy do orzekania w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez TEAC.

IV. Wnioski

45. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał orzekł, że nie jest właściwy do orzekania w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Tribunal Económico Administrativo Central (naczelny sąd administracyjny ds. podatkowych, Hiszpania).