Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
GERARD HOGAN
της 1ης Οκτωβρίου 2019[1]

Υπόθεση C-274/14

Banco de Santander SA

[αίτηση του Tribunal-Económico Administrativo Central
(κεντρικού φορολογικού δικαστηρίου, Ισπανία)
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή – Κρατικές ενισχύσεις – Φορολογικό καθεστώς – Φόρος εταιριών – Έκπτωση – Απόσβεση της υπεραξίας που προκύπτει από την εκ μέρους επιχειρήσεων με φορολογική έδρα στην Ισπανία απόκτηση συμμετοχών τουλάχιστον 5 % στο κεφάλαιο επιχειρήσεων με φορολογική έδρα στην αλλοδαπή – Άρθρο 267 ΣΛΕΕ – Παραδεκτό της προδικαστικής παραπομπής – Ορισμός του "δικαστηρίου" – Ανεξαρτησία – Αναρμοδιότητα του Δικαστηρίου»

I. Εισαγωγή

1. Ο γενικός εισαγγελέας A. Saggio, στις προτάσεις που ανέπτυξε στις 7 Οκτωβρίου 1999 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:1999:489), είχε εκφράσει την άποψη ότι ένα ισπανικό φορολογικό δικαστήριο, το Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Καταλονίας, Ισπανία), δεν αποτελούσε δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 267 ΣΛΕΕ)[2]. Δεδομένου ότι δεν πείσθηκε ότι το περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο μπορεί να θεωρηθεί αρκούντως ανεξάρτητο ώστε να πληροί τις προϋποθέσεις που έχει θέσει το Δικαστήριο, κατέληξε ότι δεν μπορεί βασίμως να λογισθεί ως δικαστήριο κατά την έννοια του νυν άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα D. Ruiz-Jarabo Colomer στην υπόθεση De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, σκέψη 26), όπου επισημαίνεται η προοδευτική χαλάρωση της απαιτούμενης ανεξαρτησίας, η οποία κορυφώθηκε στην απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145). Ο γενικός εισαγγελέας D. Ruiz-Jarabo Colomer συντάχθηκε με την εκτίμηση στην οποία προέβη ο γενικός εισαγγελέας A. Saggio με τις προτάσεις που ανέπτυξε στις 7 Οκτωβρίου 1999 στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:1999:489) και εξέθεσε στις προτάσεις του στην υπόθεση De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, σκέψη 28) ότι «[τ]α μέλη του [φορολογικού δικαστηρίου] είναι υπάλληλοι της διοικήσεως, διοριζόμενοι από τον Υπουργό, ο οποίος διαθέτει την ευχέρεια να τους απολύει, χωρίς να οφείλει να τηρεί τυχόν προβλεπόμενες από τον νόμο σαφείς και συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να υποστηρίζεται ότι οι κανόνες λειτουργίας του οργάνου εγγυώνται τη μονιμότητα των μελών του και είναι αμφίβολο, συνεπώς, ότι διαθέτει ανεξαρτησία ώστε να μπορεί να ανθίσταται σε ενδεχόμενες επεμβάσεις και πιέσεις που ασκούνται παρανόμως από την εκτελεστική εξουσία». Ο γενικός εισαγγελέας D. Ruiz-Jarabo Colomer συνήγαγε το συμπέρασμα ότι τα φορολογικά δικαστήρια δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «δικαιοδοτικά» όργανα.

2. Συγκεκριμένα, ο γενικός εισαγγελέας A. Saggio επισήμανε τη «δομική» εγγύτητα του περιφερειακού φορολογικού δικαστηρίου Καταλονίας προς το Ministerio de Economía y Hacienda (ισπανικό Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών) [3], καθώς και το γεγονός ότι ο πρόεδρος και τα μέλη του περιφερειακού δικαστηρίου είναι «υπάλληλοι της διοίκησης, διοριζόμενοι από τον Υπουργό» [4]. Επισήμανε επίσης ότι ο Υπουργός έχει την εξουσία να παύει τα μέλη του περιφερειακού δικαστηρίου από τα καθήκοντά τους, «η οποία δεν φαίνεται εξάλλου να συνδέεται με υποθέσεις προβλεπόμενες κατά σαφή και περιοριστικό τρόπο από τον νόμο» [5].

3. Ωστόσο, με την απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145), το Δικαστήριο διαφώνησε με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα A. Saggio. Έκρινε ότι υφίσταται «λειτουργικό[ς] διαχωρισμό[ς] μεταξύ, αφενός, των φορολογικών αρχών που είναι επιφορτισμένες με τη διαχείριση, είσπραξη και εκκαθάριση» των φόρων και, αφετέρου, του περιφερειακού φορολογικού δικαστηρίου Καταλονίας, τα οποίο αποφαίνεται «επί των ενστάσεων που υποβάλλονται κατά των αποφάσεων των εν λόγω αρχών χωρίς να λαμβάν[ει] καμιά οδηγία από τις φορολογικές αρχές» [6].

4. Το δίκαιο της Ένωσης δεν έχει παραμείνει αμετάβλητο από τότε που εκδόθηκε η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145). Το άρθρο 2 ΣΕΕ ορίζει πλέον ότι η Ένωση βασίζεται στην αξία του σεβασμού του κράτους δικαίου. Το άρθρο 19, παράγραφος 2, ΣΕΕ ορίζει ότι οι δικαστές και οι γενικοί εισαγγελείς του Δικαστηρίου «επιλέγονται μεταξύ προσωπικοτήτων που παρέχουν πλήρη εχέγγυα ανεξαρτησίας». Το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) εγγυάται το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής των διοικουμένων και της εκδίκασης της υπόθεσής τους από «ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο».

5. Ευθυγραμμιζόμενο με τις εν λόγω εξελίξεις σε συνάρτηση με τις Συνθήκες και τον Χάρτη, το Δικαστήριο ανέπτυξε εν συνεχεία, με εντυπωσιακό τρόπο, τη νομολογία του σχετικά με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας της δικαιοσύνης. Μεγάλο μέρος της εν λόγω σύγχρονης νομολογίας έχει συνοψισθεί από το Δικαστήριο με την απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. Στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο τόνισε ότι η ανεξαρτησία των εθνικών δικαστηρίων είναι ουσιώδους σημασίας «για την ορθή λειτουργία του συστήματος δικαστικής συνεργασίας το οποίο ενσαρκώνει ο μηχανισμός προδικαστικής παραπομπής του άρθρου 267 ΣΛΕΕ» [7]. Εν συνεχεία, το ουσιαστικό περιεχόμενο των εν λόγω απαιτήσεων δικαστικής ανεξαρτησίας συνοψίσθηκε από το Δικαστήριο, με αξιοθαύμαστο τρόπο, ως εξής:

«Ειδικότερα, η ανεξαρτησία των εθνικών δικαστηρίων είναι ουσιώδους σημασίας για την ορθή λειτουργία του συστήματος δικαστικής συνεργασίας το οποίο ενσαρκώνει ο μηχανισμός προδικαστικής παραπομπής του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι […] ο μηχανισμός αυτός είναι δυνατόν να ενεργοποιείται μόνον από επιφορτισμένο με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης όργανο το οποίο ανταποκρίνεται, μεταξύ άλλων, στο προαναφερθέν κριτήριο της ανεξαρτησίας.

3 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα A. Saggio στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:1999:489, σημείο 15). Από τη διαβιβασθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι το αρμόδιο ισπανικό υπουργείο είναι πλέον το Υπουργείο Οικονομικών και Δημόσιας Διοίκησης (Ministerio de Hacienda y Función Pública). Εντούτοις, για την αποφυγή σύγχυσης, θα συνεχίσω να αναφέρομαι στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

4 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα A. Saggio στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:1999:489, σημείο 16).

5 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα A. Saggio στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:1999:489, σημείο 16).

6 Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 39).

7 Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, σκέψη 43).

Η έννοια της ανεξαρτησίας προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, ότι το σχετικό όργανο ασκεί τα καθήκοντά του με πλήρη αυτονομία, χωρίς να υπόκειται σε οποιαδήποτε ιεραρχική σχέση ή σχέση υπαγωγής έναντι οποιουδήποτε φορέα και χωρίς να λαμβάνει εντολές ή οδηγίες οποιασδήποτε προελεύσεως και ότι, ως εκ τούτου, προστατεύεται από εξωτερικές παρεμβάσεις ή πιέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να θίξουν την ανεξάρτητη κρίση των μελών του και να επηρεάσουν τις αποφάσεις τους […]

Όπως και η *ισοβιότητα* των μελών εντός τέτοιου οργάνου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, σκέψη 51), η καταβολή στα μέλη αυτά αποδοχών των οποίων το επίπεδο τελεί σε αναλογία με τη σπουδαιότητα των καθηκόντων που ασκούν αποτελεί εγγύηση σύμφυτη με την ανεξαρτησία των δικαστών.» [8]

II. Το ιστορικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

7. Τα προεκτεθέντα έρχονται στο προσκήνιο με την υπό εξέταση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η οποία υποβλήθηκε, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, από το Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (κεντρικό φορολογικό δικαστήριο Μαδρίτης, Ισπανία, στο εξής: TEAC), με απόφαση της 2ας Απριλίου 2014, και κατατέθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου στις 5 Ιουνίου 2014. Καίτοι η εν λόγω προδικαστική παραπομπή αφορά το TEAC, παρόμοια όργανα εδρεύουν επίσης στις διάφορες αυτόνομες κοινότητες της Ισπανίας. Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145), η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως έτυχε να υποβληθεί από το περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο Καταλονίας, αλλά ουδεμία επιρροή ασκεί εν προκειμένω αν το φορολογικό δικαστήριο έχει την έδρα του κεντρικά, στη Μαδρίτη (όπως στην υπό κρίση υπόθεση), ή σε αυτόνομη κοινότητα [όπως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145)].

8. Η υποβληθείσα στην υπό κρίση υπόθεση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά κυρίως την ερμηνεία της απόφασης 2011/5/ΕΚ της Επιτροπής, της 28ης Οκτωβρίου 2009 (η οποία είχε ως αντικείμενο τις σχετικές με τις κρατικές ενισχύσεις πτυχές ενός ισπανικού ειδικού φορολογικού καθεστώτος που προέβλεπε τη φορολογική απόσβεση της χρηματοοικονομικής υπεραξίας μετά την απόκτηση συμμετοχών σε αλλοδαπό μετοχικό κεφάλαιο), όπως εφαρμόσθηκε από το Βασίλειο της Ισπανίας [9]. Η αίτηση αυτή εγείρει επίσης ζήτημα όσον αφορά το κύρος της απόφασης της Επιτροπής να κινήσει διαδικασία βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ σε συνάρτηση με την κρατική ενίσχυση SA.35550 (13/C) (πρώην 13/NN, πρώην 12/CP) – Φορολογική απόσβεση οικονομικής υπεραξίας για απόκτηση συμμετοχών σε αλλοδαπή εταιρία [10], και της απόφασης (ΕΕ) 2015/314 της Επιτροπής, της 15ης Οκτωβρίου 2014, σχετικά με το μέτρο κρατικής ενίσχυσης SA.35550 (13/C) (πρώην 13/NN) (12/CP) που έθεσε σε εφαρμογή η Ισπανία, Καθεστώς φορολογικής απόσβεσης χρηματοοικονομικής υπεραξίας για απόκτηση συμμετοχών σε αλλοδαπή εταιρία [κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2014) 7280] [11].

9. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε σε συνάρτηση με προσφυγή που άσκησε ενώπιον του TEAC η Banco de Santander κατά πράξης εκκαθάρισης φόρου την οποία εξέδωσε η ισπανική φορολογική αρχή. Η εν λόγω πράξη εκκαθάρισης φόρου εκδόθηκε κατόπιν της απόκτησης από την Banco de Santander, τον Μάιο του 2002, του συνόλου των μετοχών μιας γερμανικής εταιρίας, της AKB, έναντι ποσού 1 099 999 999 ευρώ. Περίπου έξι μήνες αργότερα, η Banco de Santander

8 Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, σκέψεις 43 έως 45). Η υπογράμμιση δική μου.

9 Απόφαση της Επιτροπής σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικού εμπορικού κεφαλαίου για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο υπό τον αριθμό C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία (ΕΕ 2011, L 7, σ. 48).

10 ΕΕ 2013, C 258, σ. 8.

11 ΕΕ 2015, L 56, σ. 38.

μεταβίβασε τις μετοχές της AKB σε δύο συνδεδεμένες εταιρείες. Η Banco de Santander ισχυρίσθηκε, εν τέλει, ότι η χρηματοοικονομική υπεραξία που προέκυψε από τη συναλλαγή αυτή μπορούσε να αποσβεσθεί, με βάση τα φορολογικά πλεονεκτήματα που προβλέπει η ισπανική φορολογική νομοθεσία.

10. Εν προκειμένω, παρέλκει η λεπτομερής εξέταση τόσο της ουσίας της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως όσο και του αρκετά πολύπλοκου διαδικαστικού ιστορικού της αίτησης αυτής, δεδομένου ότι η εν λόγω αίτηση τελούσε σε αναστολή από τότε που υποβλήθηκε για πρώτη φορά, το 2014, λόγω της ύπαρξης πολλών άλλων διαδικασιών στο πλαίσιο των οποίων αμφισβητήθηκε ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και του Δικαστηρίου η νομιμότητα της απόφασης 2011/5, όπως ιδίως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981)[12]. Επισημαίνω επίσης ότι, επί του παρόντος, αμφισβητείται ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου η νομιμότητα και της απόφασης 2015/314[13].

III. Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

11. Ο λόγος για τον οποίο περιέγραψα συνοπτικά μόνον το ουσιαστικό περιεχόμενο της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως και το ιστορικό της μέχρι τούδε διαδικασίας είναι επειδή, επί του παρόντος, τίθεται ενώπιον του Δικαστηρίου ένα και μόνο ζήτημα, ήτοι κατά πόσον το TEAC αποτελεί «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

12. Στην αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως, το TEAC εκθέτει ότι τα φορολογικά δικαστήρια αποτελούν δικαστήρια κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, επειδή πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται στη νομολογία του Δικαστηρίου. Το TEAC αναφέρει ότι η άποψη αυτή έχει επιβεβαιωθεί από την απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145). Επισημαίνω ότι, στη σκέψη 38 της απόφασης του Δικαστηρίου της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), το Δικαστήριο εξέθεσε ότι μεταξύ των στοιχείων που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο της εκτίμησης της ιδιότητας του «δικαστηρίου» περιλαμβάνονται η ίδρυση του σχετικού οργάνου με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδικασίας, η εκ μέρους του οργάνου εφαρμογή κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του. Η Επιτροπή, στις παρατηρήσεις της, αμφισβήτησε την ανεξαρτησία του TEAC. Με απόφαση της 30ής Απριλίου 2019, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι το ζήτημα της αρμοδιότητάς του να απαντήσει στα υποβληθέντα από το TEAC προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να εξετασθεί πρώτο. Διάφορες γραπτές ερωτήσεις σχετικά με το ζήτημα της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου απεστάλησαν στους μετέχοντες στη διαδικασία, προκειμένου να υποβάλουν γραπτές παρατηρήσεις συναφώς, και στις 2 Ιουλίου 2019 διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση.

13. Εάν το TEAC δεν είναι «δικαστήριο», δεν θα μπορεί να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το TEAC, καθότι το Δικαστήριο θα είναι αναρμόδιο να αποφανθεί επί της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως. Εάν όμως γίνει δεκτή η αντίθετη άποψη, τότε βεβαίως το Δικαστήριο θα οφείλει να εξετάσει τα εν λόγω ερωτήματα επί της ουσίας, με μεταγενέστερη απόφαση.

12 Με την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε στην υπόθεση C-20/15 P, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζήτησε από το Δικαστήριο να αναιρέσει την απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 4, της απόφασης 2011/5. Το Δικαστήριο αναίρεσε την απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου και ανέπεμψε την υπόθεση στο Γενικό Δικαστήριο. Με την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2018, World Duty Free Group κατά Επιτροπής (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή ακυρώσεως της απόφασης 2011/5. Στην υπόθεση C-64/19 P, το Βασίλειο της Ισπανίας άσκησε αίτηση αναιρέσεως, στις 29 Ιανουαρίου 2019, κατά της απόφασης που εξέδωσε το Γενικό Δικαστήριο στις 15 Νοεμβρίου 2018 στην υπόθεση T-219/10 RENV, World Duty Free Group κατά Επιτροπής (ΕΕ 2019, C 112, σ. 36).

13 Βλ., επί παραδείγματι, υπόθεση T-252/15: προσφυγή της 21ης Μαΐου 2015 – Ferrovial κ.λπ. κατά Επιτροπής (ΕΕ 2015, C 245, σ. 35).

14. Στο πλαίσιο αυτό, εγείρεται το κεντρικής σημασίας ζήτημα κατά πόσον η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145), εξακολουθεί να τυγχάνει εφαρμογής, υπό το πρίσμα της εξέλιξης της νομολογίας του Δικαστηρίου από τότε που εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση.

15. Κατά την άποψή μου, η διαπίστωση στην οποία κατέληξε το Δικαστήριο με την εν λόγω απόφαση ότι τα φορολογικά δικαστήρια διαθέτουν επαρκή εχέγγυα ανεξαρτησίας, ώστε να μπορούν να λογισθούν ως δικαστήρια κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, δεν μπορεί πλέον να γίνει δεκτή –αν μη τι άλλο, υπό το πρίσμα του σκεπτικού που παρέθεσε το Δικαστήριο σε μεταγενέστερες υποθέσεις, όπως στην απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Ως εκ τούτου, φρονώ ότι η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145), δεν πρέπει να εφαρμοσθεί στην υπό κρίση διαδικασία. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το TEAC δεν διαθέτει επαρκή βαθμό ανεξαρτησίας ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ. Επομένως, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το TEAC.

16. Προτού εξηγήσω τους λόγους για τους οποίους συνάγω το συμπέρασμα αυτό, πρέπει κατ' αρχάς να εξετασθεί η κρίσιμη ισπανική νομοθεσία και πρακτική.

A. Η κρίσιμη ισπανική νομοθεσία και πρακτική

17. Η νομοθεσία που διέπει επί του παρόντος το TEAC περιλαμβάνεται σε διάφορους ισπανικούς νόμους και διατάγματα. Το TEAC είναι αρμόδιο να επιλύει διαφορές που γεννώνται από την προσβολή διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται, μεταξύ άλλων, από τα όργανα του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών. Η αρμοδιότητα αυτή ανατέθηκε στα φορολογικά δικαστήρια το πρώτον με βασιλικό διάταγμα της 16ης Ιουνίου 1924.

18. Η νυν ισχύουσα ρύθμιση που διέπει το TEAC περιλαμβάνεται κυρίως στον Ley 58/2003 General Tributaria (νόμο 58/2003 για τη θέσπιση γενικού φορολογικού κώδικα), της 17ης Δεκεμβρίου 2003 (στο εξής: LGT)[14], και στο Real Decreto 520/2005 (βασιλικό διάταγμα 520/2005), της 13ης Μαΐου 2005[15]. Ωστόσο, το διάταγμα αυτό έχει υποστεί τροποποιήσεις κατά καιρούς.

1. Διορισμός και παύση του προέδρου και των μελών του TEAC από τα καθήκοντά τους

19. Ο πρόεδρος[16] και τα μέλη[17] του TEAC είναι δημόσιοι υπάλληλοι που είναι επιφορτισμένοι με την επίλυση φορολογικών διαφορών. Διορίζονται με βασιλικό διάταγμα από την Ισπανική Κυβέρνηση (Υπουργικό Συμβούλιο), κατόπιν πρότασης του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, μεταξύ των δημοσίων υπαλλήλων οι οποίοι διαπιστωμένα διαθέτουν την απαιτούμενη εμπειρία και εγνωσμένη αξία στον τομέα αυτό. Επιπλέον, τα διάφορα φορολογικά δικαστήρια (συμπεριλαμβανομένου του TEAC) δεν υπάγονται στο Υπουργείο Δικαιοσύνης ή σε φορέα αρμόδιο για την οργάνωση των δικαστηρίων: αντιθέτως, εντάσσονται οργανικά στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών[18].

14 BOE αριθ. 302, της 18ης Δεκεμβρίου 2003, σ. 44987.

15 BOE αριθ. 126, της 27ης Μαΐου 2005, σ. 17835.

16 Έχει τον βαθμό του γενικού διευθυντή του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

17 Έχουν τον βαθμό του αναπληρωτή γενικού διευθυντή του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

18 Βλ. άρθρο 6 του Real Decreto 1113/2018 (βασιλικού διατάγματος 1113/2018) της 7ης Σεπτεμβρίου 2018. Πρέπει να σημειωθεί ότι, παρά το γεγονός ότι τα φορολογικά δικαστήρια υπάγονται στον Υπουργό Οικονομικών, το άρθρο 6, παράγραφος 1, του Real Decreto 1113/2018 (βασιλικού διατάγματος 1113/2018) ορίζει ότι τούτο δεν θίγει τη λειτουργική ανεξαρτησία τους κατά την επίλυση φορολογικών διαφορών.

20. Καίτοι είναι αληθές ότι τα μέλη του TEAC δεν είναι αυτά καθαυτά υπεύθυνα, στην πράξη, για τη διαχείριση και είσπραξη των φόρων, εντούτοις εύκολα δημιουργείται η εντύπωση ότι το ίδιο το TEAC είναι αναπόσπαστα ενταγμένο στο συνολικό σύστημα φορολογικής διοίκησης της Ισπανίας.

21. Η Banco de Santander επισήμανε ότι η θητεία του προέδρου και των μελών του TEAC είναι αορίστου χρόνου και μπορεί να διαρκέσει ισόβια, μέχρι να συνταξιοδοτηθούν. Επίσης, διατείνεται ότι το γεγονός ότι ο πρόεδρος και τα μέλη του TEAC διορίζονται και παύονται από τα καθήκοντά τους με διάταγμα του Υπουργικού Συμβουλίου, το οποίο αποτελεί το ανώτατο συλλογικό όργανο της εκτελεστικής εξουσίας, αποτρέπει οιαδήποτε παρέμβαση της φορολογικής διοίκησης. Επιπλέον, κατά την Banco de Santander, η εξουσία μιας κυβέρνησης να διορίζει τα μέλη ενός δικαστηρίου, να τα παύει από τα καθήκοντά τους ή να μην ανανεώνει τη θητεία τους δεν επηρεάζει αφεαυτής την ανεξαρτησία τους. Περαιτέρω, η Banco de Santander διατείνεται ότι η εξουσία διορισμού και παύσης των μελών από τα καθήκοντά τους κατά διακριτική ευχέρεια δεν πρέπει να προκαλεί έκπληξη, καθότι πρόκειται για θητείες αορίστου χρόνου. Στην πραγματικότητα, η εξουσία αυτή έχει παρόμοιες συνέπειες με την εξουσία μη ανανέωσης μιας θητείας ορισμένου χρόνου.

22. Η Ισπανική Κυβέρνηση εξέθεσε ότι τα μέλη των φορολογικών δικαστηρίων διορίζονται για αόριστο χρόνο και δεν εξαρτώνται από τις μεταβολές της σύνθεσης της κυβέρνησης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το TEAC, τα μέλη του οποίου διορίζονται για μακρά διάρκεια, ακόμη και για δεκαετίες, παρά τις πολιτικές αλλαγές κατά τη διάρκεια των τετραετών κοινοβουλευτικών περιόδων. Επίσης, κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, τα μέλη των φορολογικών δικαστηρίων υπόκεινται στους ίδιους κανόνες σχετικά με την αποχή από τα καθήκοντα και την εξαίρεση, όπως και τα διοικητικά δικαστήρια. Οι κανόνες αυτοί προβλέπονται ρητώς στην ισπανική νομοθεσία και εφαρμόζονται κατά απολύτως κανονικό τρόπο. Η ανεξαρτησία των φορολογικών δικαστηρίων επιρρωννύεται από το γεγονός ότι τα μέλη τους δύνανται να εκφράζουν αποκλίνουσες απόψεις.

23. Επισημαίνω ότι η εξουσία του Υπουργικού Συμβουλίου να διορίζει τα μέλη του TEAC εκτείνεται επίσης στην εξουσία να παύει τα μέλη του TEAC από τα καθήκοντά τους απλώς και μόνον, κατά τα φαινόμενα, με τη δημοσίευση ενός βασιλικού διατάγματος στην Ισπανική Επίσημη Εφημερίδα[19]. Μάλιστα, όπως επισήμανε η Επιτροπή με τις γραπτές απαντήσεις της σε ορισμένες ερωτήσεις τις οποίες έθεσε ρητώς το Δικαστήριο προς τους μετέχοντες στη διαδικασία, η εξουσία αυτή έχει ασκηθεί συχνά κατά τα τελευταία έτη.

24. Συγκεκριμένα, επί παραδείγματι, όπως επισήμανε η Επιτροπή, στις 13 Ιανουαρίου 2012, ο πρόεδρος του TEAC[20] και ένα μέλος του TEAC[21] παύθηκαν από τα καθήκοντά τους και το εν λόγω μέλος ορίσθηκε νέος πρόεδρος του TEAC[22]. Παρομοίως, την 1η Ιουνίου 2018, ο πρόεδρος[23] του TEAC παύθηκε από τα καθήκοντά του και στη θέση του ορίσθηκε άλλο πρόσωπο[24]. Στις 6 Ιουλίου 2018, ακόμη τέσσερα μέλη του TEAC παύθηκαν από τα καθήκοντά τους και εγκρίθηκαν οκτώ νέα μέλη[25].

25. Δεν έχω βεβαίως καμία πρόθεση να επικρίνω τους συγκεκριμένους διορισμούς ή τις συγκεκριμένες παύσεις, που τέθηκαν υπόψη του Δικαστηρίου από την Επιτροπή, ή να αμφισβητήσω τη νομιμότητά τους. Ωστόσο, καίτοι μπορεί κάλλιστα να ευσταθεί ότι πολλά μέλη των διαφόρων φορολογικών δικαστηρίων (συμπεριλαμβανομένου του TEAC) παραμένουν στη θέση τους για σημαντικό χρονικό

19 Άρθρο 29, παράγραφος 2, του βασιλικού διατάγματος 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012 (βασιλικό διάταγμα 117/2012) της 13ης Ιανουαρίου 2012, BOE αριθ. 12 της 14ης Ιανουαρίου 2012, σ. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (βασιλικό διάταγμα 118/2012) της 13ης Ιανουαρίου 2012, BOE αριθ. 12 της 14ης Ιανουαρίου 2012, σ. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (βασιλικό διάταγμα 125/2012) της 13ης Ιανουαρίου 2012, BOE αριθ. 12 της 14ης Ιανουαρίου 2012, σ. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (βασιλικό διάταγμα 614/2018) της 22ας Ιουνίου 2018, BOE αριθ. 152 της 23ης Ιουνίου 2018, σ. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (βασιλικό διάταγμα 620/2018) της 22ας Ιουνίου 2018, BOE αριθ. 152 της 23ης Ιουνίου 2018, σ. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (βασιλικό διάταγμα 836/2018) της 6ης Ιουλίου 2018, BOE αριθ. 164 της 7ης Ιουλίου 2018, σ. 68370.

διάστημα[26] –πράγμα που τόνισε η Ισπανική Κυβέρνηση–, προκαλεί πάντως εντύπωση το ότι δεν υφίστανται σαφείς νομοθετικές εγγυήσεις που να απαγορεύουν την παύση του προέδρου και των μελών των εν λόγω οργάνων από τα καθήκοντά τους χωρίς εύλογη αιτία ή χωρίς να συντρέχουν λόγοι ανικανότητας.

26. Συναφώς, ο γενικός εισαγγελέας A. Saggio δικαίως τελικώς εξέφρασε την ανησυχία, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145), ότι η εξουσία παύσης από τα καθήκοντα «δεν φαίνεται […] να συνδέεται με υποθέσεις προβλεπόμενες κατά σαφή και περιοριστικό τρόπο από τον νόμο»[27]. Εν τέλει, με βάση τη νυν ισχύουσα ισπανική νομοθεσία, ο πρόεδρος και τα μέλη του TEAC παραμένουν στη θέση τους κατά τη βούληση και την προαίρεση της Ισπανικής Κυβέρνησης (του Υπουργικού Συμβουλίου). Ως εκ τούτου, ο πρόεδρος και τα μέλη του TEAC δεν απολαύουν –ούτε στη θεωρία ούτε στην πράξη– οποιασδήποτε μονιμότητας ή άλλης εγγύησης ότι δεν θα παυθούν από τα καθήκοντά τους χωρίς εύλογη αιτία ή χωρίς να συντρέχουν λόγοι ανικανότητας, σύμφωνα με όσα επιτάσσει η συνήθης και απαραίτητη πτυχή της δικαστικής ανεξαρτησίας και όπως προκύπτει τόσο από τη συνταγματική θεωρία όσο και από την πρακτική εφαρμογή των συνταγμάτων και των θεμελιωδών νόμων όλων των κρατών μελών της Ένωσης.

2. Το άρθρο 243 του LGT – η έκτακτη προσφυγή για την ενοποίηση του νομολογιακού προηγουμένου

27. Η αρμοδιότητα των φορολογικών δικαστηρίων είναι υποχρεωτική, μπορεί δε να ασκηθεί ένδικο βοήθημα στα τακτικά ισπανικά δικαστήρια αλλά μόνον εφόσον η διαφορά δεν έχει επιλυθεί εντός ενός έτους[28]. Ομοίως, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι τα φορολογικά δικαστήρια (συμπεριλαμβανομένου του TEAC) δεσμεύονται από το ισχύον δίκαιο και εφαρμόζουν τους συνήθεις κανόνες δικαίου κατά την επίλυση των εν λόγω φορολογικών διαφορών.

28. Εκτός από τις τακτικές προσφυγές που ασκούνται ενώπιον του TEAC από τα περιφερειακά και τα τοπικά φορολογικά δικαστήρια[29], το άρθρο 243 του LGT προβλέπει επίσης την καλούμενη έκτακτη προσφυγή για την ενοποίηση του νομολογιακού προηγουμένου[30].

26 Λόγω ίσως –τουλάχιστον εν μέρει– της αόριστης διάρκειας της θητείας τους.

27 Προτάσεις στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:1999:489, σημείο 16).

28 Βλ. άρθρο 240, παράγραφος 1, και άρθρο 249 του LGT.

29 Βλ. άρθρο 241 του LGT.

30 Το άρθρο 243 του LGT, που επιγράφεται «Έκτακτη προσφυγή για την ενοποίηση του νομολογιακού προηγουμένου», έχει ως εξής:

«1. Κατά των φορολογικών αποφάσεων που εκδίδει το Κεντρικό Φορολογικό Δικαστήριο χωρεί έκτακτη προσφυγή για την ενοποίηση του νομολογιακού προηγουμένου, η οποία ασκείται από τον Γενικό Διευθυντή Φορολογίας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όταν αυτός διαφωνεί με το περιεχόμενο των εν λόγω αποφάσεων.

Η εν λόγω έκτακτη προσφυγή μπορεί επίσης να ασκηθεί από τους Γενικούς Διευθυντές Φορολογίας των αυτόνομων κοινοτήτων και των δήμων με καθεστώς αυτονομίας ή από ισότιμα όργανα, όταν η προσφυγή αφορά απόφαση οργάνου το οποίο εξαρτάται από την αντίστοιχη αυτόνομη κοινότητα ή τον αντίστοιχο δήμο με καθεστώς αυτονομίας.

2. Αρμόδιο για την εξέταση της προσφυγής αυτής είναι το Ειδικό Τμήμα για την Ενοποίηση του Νομολογιακού Προηγουμένου. Το ειδικό τμήμα αποτελείται από τον πρόεδρο του Κεντρικού Φορολογικού Δικαστηρίου, ο οποίος προεδρεύει, από τρία μέλη του εν λόγω δικαστηρίου, τον Γενικό Διευθυντή Φορολογίας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, τον Γενικό Διευθυντή της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης, τον Γενικό Διευθυντή ή τον Διευθυντή του Τμήματος της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης στο οποίο υπάγεται ιεραρχικώς το όργανο που εξέδωσε την πράξη που μνημονεύεται στην απόφαση η οποία αποτελεί αντικείμενο της προσφυγής και από τον πρόεδρο του Συμβουλίου για την Υπεράσπιση των Φορολογουμένων.

Όταν η προσφυγή αφορά απόφαση οργάνου το οποίο εξαρτάται από αυτόνομη κοινότητα ή δήμο με καθεστώς αυτονομίας, κάθε αναφορά στον Διευθυντή της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης και στον Γενικό Διευθυντή ή τον Διευθυντή Τμήματος της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης λογίζεται ως ισοδύναμη ή παρόμοια με αναφορά στα όργανα της εν λόγω αυτόνομης κοινότητας ή του εν λόγω δήμου με καθεστώς αυτονομίας.

3. Η απόφαση επί της προσφυγής λαμβάνεται κατά πλειοψηφία των μελών του ειδικού τμήματος. Σε περίπτωση ισοψηφίας, υπερισχύει πάντα η ψήφος του Προέδρου.

4. Η απόφαση επί της προσφυγής εκδίδεται εντός 6 μηνών και λαμβάνει υπόψη την ιδιαίτερη νομική κατάσταση που σχετίζεται με την προσβαλλόμενη απόφαση, δημιουργώντας το εφαρμοστέο προηγούμενο.

5. Το προηγούμενο που δημιουργείται από τις αποφάσεις αυτές που εκδίδονται επί προσφυγής είναι δεσμευτικό για τα φορολογικά δικαστήρια, για τα φορολογικά όργανα των αυτόνομων κοινοτήτων και των δήμων με καθεστώς αυτονομίας και για τα λοιπά όργανα της Κρατικής Φορολογικής Διοίκησης και των αυτόνομων κοινοτήτων και των δήμων με καθεστώς αυτονομίας.»

29. Αυτό που προκύπτει σαφώς από τα οριζόμενα στο άρθρο 243 του LGT είναι ότι οι ισπανικές φορολογικές αρχές δύνανται να ασκούν έκτακτη προσφυγή ενώπιον ειδικού τμήματος του TEAC, όταν εκτιμούν ότι προγενέστερη απόφαση ή προγενέστερες αποφάσεις του εν λόγω οργάνου είναι εσφαλμένες.

30. Προκαλεί ιδιαίτερη εντύπωση το γεγονός ότι η επίμαχη προσφυγή μπορεί να ασκηθεί μόνον από τον γενικό διευθυντή Φορολογίας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών[31], καίτοι εν συνεχεία συμμετέχει και ο ίδιος στο ειδικό τμήμα του TEAC ως μέλος του, από κοινού με τον γενικό διευθυντή της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης, τον γενικό διευθυντή ή τον διευθυντή του Τμήματος της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης στο οποίο υπάγεται ιεραρχικώς το όργανο που εξέδωσε την πράξη που μνημονεύεται στην απόφαση η οποία αποτελεί αντικείμενο της προσφυγής και τον πρόεδρο του Συμβουλίου για την Υπεράσπιση των Φορολογουμένων.

31. Το γεγονός ότι ο γενικός διευθυντής του τμήματος της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης είναι επίσης μέλος του οκταμελούς ειδικού τμήματος –παρά το γεγονός ότι η δική του υπηρεσία είναι εκείνη που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση– είναι επίσης πολύ ιδιάζον γεγονός. Κατά την άποψή μου, τούτο αντιβαίνει στην αρχή nemo judex in causa sua (ουδείς δύναται να δικάζει υπόθεση που αφορά τον ίδιο) και είναι, εξ ορισμού, αντίθετο προς τη θεμελιώδη αρχή του άρθρου 47, δεύτερο εδάφιο, του Χάρτη, που θέτει την απαίτηση ανεξάρτητου και αμερόληπτου δικαστηρίου.

Β. Επί του ζητήματος αν το TEAC διαθέτει τον απαιτούμενο βαθμό ανεξαρτησίας, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ

32. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας C. Stix-Hackl με το σημείο 45 των προτάσεών της στην υπόθεση Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), το κριτήριο της ανεξαρτησίας «είναι η σπουδαιότερη ειδοποιός διαφορά μεταξύ εθνικού δικαστηρίου και διοικητικής αρχής».

33. Το Δικαστήριο απεφάνθη παρομοίως με τις σκέψεις 37 και 38 της απόφασης της 16ης Φεβρουαρίου 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), εκθέτοντας τα εξής:

«Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η απαίτηση της ανεξαρτησίας του αιτούντος οργάνου εμπεριέχει δύο πτυχές. Η πρώτη πτυχή, εξωτερικής φύσεως, προϋποθέτει ότι το εν λόγω όργανο ασκεί τα καθήκοντά του εντελώς αυτόνομα, χωρίς να υπόκειται σε οποιαδήποτε ιεραρχική σχέση ή σχέση υπαγωγής έναντι οποιουδήποτε και χωρίς να λαμβάνει εντολές ή οδηγίες οποιασδήποτε προελεύσεως […], οπότε προστατεύεται από εξωτερικές παρεμβάσεις ή πιέσεις που θα μπορούσαν να θέσουν σε κίνδυνο την ανεξάρτητη κρίση των μελών του όσον αφορά τις διαφορές που υπόκεινται στην κρίση τους […].

Η δεύτερη πτυχή, εσωτερικής φύσεως, είναι παρεμφερής προς την έννοια της αμεροληψίας και συναρτάται προς την τήρηση ίσων αποστάσεων ως προς τους διαδίκους και τα αντιμαχόμενα συμφέροντά τους σε σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς. Η πτυχή αυτή επιτάσσει την τήρηση αντικειμενικότητας και την απουσία κάθε συμφέροντος από τη λύση της διαφοράς πέραν της αυστηρής εφαρμογής του κανόνα δικαίου. […]»

31 Ή από τους γενικούς διευθυντές φορολογίας των αυτόνομων κοινοτήτων και των δήμων με καθεστώς αυτονομίας ή από ισότιμα όργανα, όταν η προσφυγή αφορά απόφαση οργάνου το οποίο εξαρτάται από την αντίστοιχη αυτόνομη κοινότητα ή τον αντίστοιχο δήμο με καθεστώς αυτονομίας.

34. Στην εν λόγω υπόθεση, έγινε δεκτό ότι ο δικαστικός γραμματέας (Secretario Judicial), που είναι δημόσιος υπάλληλος, «λαμβάνει και οφείλει να τηρεί οδηγίες εκ μέρους του ιεραρχικώς προϊσταμένου του», πλην της περίπτωσης κατά την οποία ασκεί τις αρμοδιότητες που σχετίζονται με την κατάρτιση δημόσιων εγγράφων. Το Δικαστήριο έκρινε ότι ο Secretario Judicial (δικαστικός γραμματέας), στην εν λόγω υπόθεση, εκλήθη να αποφανθεί επί της επίμαχης στην κύρια δίκη αίτησης καταβολής αμοιβών «τηρώντας τις αρχές της ενότητας και της υπαγωγής σε ιεραρχικό έλεγχο» [32].

35. Το Δικαστήριο συνήγαγε το συμπέρασμα ότι ο Secretario Judicial (δικαστικός γραμματέας) δεν συνιστά «δικαστήριο», κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

36. Για τους λόγους που ήδη εξέθεσα, φρονώ ότι τα μέλη του TEAC δεν διαθέτουν τον απαιτούμενο βαθμό ανεξαρτησίας, ώστε το όργανο αυτό να μπορεί εγκύρως να λογισθεί ως δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ. Συνάγω το συμπέρασμα αυτό για τους ακόλουθους λόγους.

37. Πρώτον, καίτοι είναι σαφές ότι το TEAC εφαρμόζει τη νομοθεσία και τους συνήθειες κανόνες δικαίου κατά την επίλυση των φορολογικών διαφορών και ότι διαθέτει τον χαρακτηριστικό για τα όργανα της δικαιοσύνης βαθμό μονιμότητας, ωστόσο τα μέλη του TEAC δεν φέρουν το βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της μονιμότητας [33], το οποίο, όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 45 της απόφασης της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), αποτελεί προϋπόθεση για την απονομή δικαιοσύνης.

38. Το γεγονός και μόνον ότι μέλη του TEAC έχουν παυθεί από τα καθήκοντά τους με βασιλικό διάταγμα επειδή τούτο κρίθηκε σκόπιμο από την εκάστοτε κυβέρνηση αρκεί αφεαυτού για να καταδειχθεί ότι το TEAC δεν φέρει αυτό το κρίσιμο και απαραίτητο γνώρισμα [34]. Για να μπορούσε να θεωρηθεί ότι πληρούται η εν λόγω πτυχή της απαίτησης ανεξαρτησίας, θα έπρεπε να ίσχυαν πραγματικές και αποτελεσματικές νομικές εγγυήσεις ότι τα μέλη του TEAC δεν μπορούν να παυθούν από τα καθήκοντά τους χωρίς εύλογη αιτία ή χωρίς να συντρέχουν λόγοι ανικανότητας.

39. Δεύτερον, μια περαιτέρω πτυχή της απαίτησης ανεξαρτησίας, όπως διατυπώνεται στη σκέψη 44 της απόφασης της 27ης Φεβρουαρίου 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), συνίσταται στην απαίτηση ότι το σχετικό όργανο πρέπει να «ασκεί τα καθήκοντά του με πλήρη αυτονομία, χωρίς να υπόκειται σε οποιαδήποτε ιεραρχική σχέση ή σχέση υπαγωγής έναντι οποιουδήποτε φορέα και χωρίς να λαμβάνει εντολές ή οδηγίες οποιασδήποτε προελεύσεως».

40. Τα ανωτέρω μπορεί να υποστηριχθεί ότι ισχύουν κατά το μάλλον ή ήττον και στην υπό κρίση υπόθεση, όσον αφορά την έκτακτη προσφυγή για την ενοποίηση του νομολογιακού προηγουμένου, δεδομένου ότι ο γενικός διευθυντής του ίδιου του φορέα που άσκησε την προσφυγή συμμετέχει κατ' ανάγκην, βάσει του άρθρου 243 του LGT, στη σύνθεση του ειδικού τμήματος του TEAC το οποίο εκδικάζει την προσφυγή, όπως και ο γενικός διευθυντής της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την ίδια την προσβαλλόμενη απόφαση. Καίτοι είναι αληθές ότι τα συμφέροντα του φορολογουμένου θα εκπροσωπηθούν, κατά πάσα πιθανότητα, από τον πρόεδρο του

32 Βλ. απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, σκέψη 41). Τέλος, την άποψη αυτή εξέφρασε επίσης το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου σε συνάρτηση με την προσφυγή αριθ. 22107/93, στην απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1997, Findlay κατά Ηνωμένου Βασιλείου (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), στην οποία επισήμανε ότι, υπό το καθεστώς που ίσχυε τότε για τα στρατοδικεία στο Ηνωμένο Βασίλειο, τα μέλη του επίμαχου στρατοδικείου είχαν όλα κατώτερο στρατιωτικό βαθμό από τον αξιωματικό που είχε συγκαλέσει το στρατοδικείο. Εν προκειμένω, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου επισήμανε τα εξής: «Προκειμένου να διατηρηθεί η εμπιστοσύνη στην ανεξαρτησία και την αμεροληψία του δικαστηρίου, οι εντυπώσεις που δημιουργούνται μπορεί να έχουν σημασία. Καθότι όλα τα μέλη του στρατοδικείου που εκδίκασε την υπόθεση του A. Findlay ήταν κατώτερου βαθμού από τον αξιωματικό που συγκάλεσε το στρατοδικείο και βρίσκονταν υπό τις διαταγές του τελευταίου, μπορούσαν να θεωρηθούν αντικειμενικά δικαιολογημένες οι αμφιβολίες του A. Findlay σχετικά με την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του δικαστηρίου».

33 Το Δικαστήριο αναφέρεται σε «ισοβιότητα των μελών εντός τέτοιου οργάνου».

34 Στη σκέψη 53 της απόφασης της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), το Δικαστήριο εξέθεσε ότι «[α]υτές οι εγγυήσεις ανεξαρτησίας και αμεροληψίας απαιτούν την ύπαρξη κανόνων, ιδίως όσον αφορά τη σύνθεση του οργάνου, τον διορισμό των μελών του, τη διάρκεια της θητείας τους και τους λόγους εξαίρεσης ή *παύσης τους*, ώστε οι πολίτες να μην έχουν καμία εύλογη αμφιβολία ως προς τη στεγανότητα του εν λόγω οργάνου έναντι των εξωτερικών στοιχείων και ως προς την ουδετερότητά του έναντι των αντιμαχόμενων συμφερόντων». Η υπογράμμιση δική μου.

Συμβουλίου για την Υπεράσπιση των Φορολογουμένων[35], γεγονός παραμένει ότι, κατά την αντίληψη του μέσου συνετού φορολογουμένου που έχει προσφύγει ενώπιον του TEAC, το ίδιο το σύστημα που καθιερώνεται με το άρθρο 243 του LGT όσον αφορά τη διαδικασία έκτακτης προσφυγής για την ενοποίηση του νομολογιακού προηγουμένου αναπόφευκτα *φαίνεται*, λαμβανομένης υπόψη της συγκεκριμένης σύνθεσης που προβλέπει ο νόμος για το ειδικό τμήμα, ότι λειτουργεί μεροληπτικά υπέρ των φορολογικών αρχών.

41. Σε κάθε περίπτωση, το γεγονός ότι ορισμένα μέλη του ειδικού τμήματος του TEAC έχουν ισχυρούς θεσμικούς δεσμούς με τη φορολογική διοίκηση πρέπει αφεαυτού να θεωρηθεί ότι εγείρει αμφιβολίες ως προς την ανεξαρτησία του TEAC. Όπως επισήμανε το Δικαστήριο στη σκέψη 49 της απόφασης της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), «[η] έννοια της ανεξαρτησίας, η οποία είναι συμφυής προς το δικαιοδοτικό έργο, προϋποθέτει κυρίως ότι το οικείο όργανο έχει την ιδιότητα τρίτου έναντι της αρχής που έχει εκδώσει την προσβαλλόμενη με την προσφυγή απόφαση». Δεδομένης της θέσης που κατέχουν στην ιεραρχία της φορολογικής διοίκησης ο γενικός διευθυντής Φορολογίας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, ο γενικός διευθυντής της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης και ο γενικός διευθυντής ή ο διευθυντής τμήματος της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης, δύσκολα μπορεί να υποστηριχθεί ότι τα πρόσωπα αυτά θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι ενεργούν ως τρίτοι σε μια φορολογική διαφορά, υπό την έννοια που εξέθεσε το Δικαστήριο στην απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Επιπλέον, το ίδιο το γεγονός ότι το άρθρο 243 του LGT προβλέπει ότι η εν λόγω διαδικασία έκτακτης προσφυγής μπορεί να κινηθεί μόνον από τις φορολογικές αρχές δημιουργεί την εντύπωση ότι το TEAC δεν θα πρέπει ίσως να αποκλίνει τόσο εύκολα από την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας που προκρίνουν οι αρχές, καθότι, στην περίπτωση αυτή, ο γενικός διευθυντής Φορολογίας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών ενδέχεται να κινήσει τη διαδικασία έκτακτης προσφυγής του άρθρου 243 του LGT. Περαιτέρω, τούτο δεν συνάδει με την έννοια της ανεξαρτησίας, καθότι η ίδια η ύπαρξη της διαδικασίας αυτής και η ιδιότητα του μέλους του ειδικού τμήματος μπορούν να λειτουργήσουν ως μορφή αδιόρατης πίεσης, που θα μπορούσε, κατά τη διατύπωση που χρησιμοποίησε το Δικαστήριο στη σκέψη 37 της απόφασης της 16ης Φεβρουαρίου 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), «να θέσ[ει] σε κίνδυνο την ανεξάρτητη κρίση των μελών του όσον αφορά τις διαφορές που υπόκεινται στην κρίση τους».

43. Συνεπώς, για όλους τους ανωτέρω λόγους, φρονώ ότι το TEAC δεν πληροί τις αναγκαίες απαιτήσεις ανεξαρτησίας ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ. Καίτοι το Δικαστήριο δεν εφαρμόζει αυστηρό σύστημα νομολογιακού προηγουμένου, εντούτοις είναι σαφές ότι το σκεπτικό της απόφασης της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145), δεν είναι ικανοποιητικό και ότι η απόφαση αυτή δεν πρέπει πλέον να εφαρμόζεται, καθόσον αφορά το συγκεκριμένο ζήτημα.

44. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει ότι δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το TEAC.

IV. Πρόταση

45. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει ότι δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικό φορολογικό δικαστήριο, Ισπανία).

35 Το άρθρο 34, παράγραφος 2, του LGT προβλέπει τα εξής:
«Το Συμβούλιο για την Υπεράσπιση των Φορολογουμένων, το οποίο υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών, διασφαλίζει την αποτελεσματικότητα της προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων, εξετάζει τις ενστάσεις που ασκούνται στο πλαίσιο της εφαρμογής του φορολογικού συστήματος από τα κρατικά όργανα και υποβάλλει τις σχετικές συστάσεις και προτάσεις υπό τη μορφή και με τα αποτελέσματα που προβλέπονται στο οικείο κανονιστικό πλαίσιο.»