GERARD HOGAN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. október 1.[1]

C-274/14. sz. ügy

Banco de Santander SA

(a Tribunal Económico-Administrativo Central [adóügyekben eljáró központi döntőbizottság, Spanyolország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Állami támogatások – Adórendszer – Társasági adó – Levonás – A Spanyolországban adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozások által e tagállamon kívül adójogi illetőséggel rendelkező vállalkozásokban való, legalább 5%-os részesedésszerzésből eredő üzleti és cégérték amortizációja – EUMSZ 267. cikk – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósága – A »nemzeti bíróság« fogalma – Függetlenség – A Bíróság hatáskörének hiánya”

I. Bevezetés

1. Saggio főtanácsnok a Gabalfrisa és társai egyesített ügyekre vonatkozóan 1999. október 7-én előterjesztett indítványában (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489) arra a következtetésre jutott, hogy valamely adóügyekben eljáró spanyol döntőbizottság, a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (adóügyekben eljáró katalón regionális döntőbizottság, Spanyolország) az EK-Szerződés 177. cikke (jelenleg EUMSZ 267. cikk) alkalmazásában nem minősül nemzeti bíróságnak.[2] Mivel nem volt meggyőződve arról, hogy az adóügyekben eljáró katalón regionális döntőbizottság kellően függetlennek tekinthető ahhoz, hogy teljesítse a Bíróság által támasztott követelményeket, megállapította, hogy az a jelenlegi EUMSZ 267. cikk alkalmazásában nem tekinthető nemzeti bíróságnak.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 Lásd még: Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok De Coster ügyre vonatkozó indítványa (C-17/00, EU:C:2001:366, 26. pont), amelyben utalt a függetlenség követelményének fokozatos lazulására, amely a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítéletben (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 26. pont) csúcsosodott ki. Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok egyetértett Saggio főtanácsnok Gabalfrisa és társai egyesített ügyekre vonatkozóan 1999. október 7-én előterjesztett indítványában (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489) szereplő értékelésével és a De Coster ügyre vonatkozó indítványában (C-17/00, EU:C:2001:366, 28. pont) megállapította, hogy „az [adóügyekben eljáró döntőbizottság] tagjait a kormányzat alkalmazza és azokat a miniszter nevezi ki, aki anélkül mentheti fel őket, hogy jogszabályban egyértelműen és kategorikusan rögzített feltételeknek kellene megfelelnie. Ennélfogva nem állapítható meg, hogy e fórum működési szabályai biztosítják a tagjainak elmozdíthatatlanságát, következésképpen kétséges, hogy rendelkezik-e olyan fokú függetlenséggel, amely lehetővé teszi számára, hogy ellenálljon a végrehajtói hatalom általi indokolatlan beavatkozásnak és nyomásgyakorlásnak.” Ruiz-Jarabo főtanácsnok arra a következtetésre jutott, hogy az adóügyekben eljáró döntőbizottságok nem tekinthetők „bírósági” jellegűeknek.

2. Saggio főtanácsnok e tekintetben utalt az adóügyekben eljáró katalón regionális döntőbizottság és a Ministerio de Economía y Hacienda (spanyol gazdasági és pénzügyminisztérium)[3] közötti szoros szervezeti kapcsolatra, valamint arra, hogy a döntőbizottság elnöke és tagjai „a miniszter jóváhagyásával kinevezett köztisztviselők."[4] Azt is megjegyezte, hogy a miniszter a döntőbizottság tagjait elmozdíthatja a hivatalukból, „azonban úgy tűnik, jogszabály nem határozza meg egyértelműen és kimerítő jelleggel azokat a körülményeket, amelyek között e jogkör gyakorolható."[5]

3. A Bíróság a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítéletében (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) történetesen nem értett egyet Saggio főtanácsnok indítványával. Arra a következtetésre jutott, hogy „egyrészről az [adók] igazgatásáért, elszámolásáért és behajtásáért felelős adóhatóság osztályainak", másrészről „az említett osztályok határozatai ellen benyújtott panaszokat az adóhatóság utasítása nélkül" elbíráló, adóügyekben eljáró katalón regionális döntőbizottságnak a feladatai elkülönülnek egymástól.[6]

4. Az uniós jog nem maradt változatlan a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) meghozatala óta. Jelenleg az EUSZ 2. cikk akként rendelkezik, hogy az Unió a jogállamiság tiszteletben tartásának értékén alapul. Az EUSZ 19. cikk (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy a Bíróság bíráit és a főtanácsnokait „olyan személyek közül kell kiválasztani, akiknek függetlenségéhez nem férhet kétség." Az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) hatékony jogorvoslatról, valamint „független és pártatlan bíróság" előtti tárgyalásról rendelkezik.

5. Ezt követően a Bíróság – a Szerződés és a Charta e fejleményeivel összhangban – jelentős ítélkezési gyakorlatot alakított ki a bírói függetlenség követelményeit illetően. A Bíróság ezen ítélkezési gyakorlat nagy részét összefoglalta a 2018. február 27-i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítéletében (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. A Bíróság az említett ítéletben hangsúlyozta, hogy a nemzeti bíróságok függetlensége alapvető „azon igazságügyi együttműködési rendszer megfelelő működése szempontjából, amelyet az EUMSZ 267. cikkben előírt előzetes döntéshozatali mechanizmus megtestesít."[7] Ezt követően a Bíróság a bírói függetlenség e követelményeit csodálatra méltóan a következőképpen foglalta össze:

„A nemzeti bíróságok függetlensége különösen alapvető azon igazságügyi együttműködési rendszer megfelelő működése szempontjából, amelyet az EUMSZ 267. cikkben előírt előzetes döntéshozatali mechanizmus megtestesít, amennyiben […] e mechanizmust csak olyan, az uniós jog alkalmazásáért felelős fórum hozhatja működésbe, amely többek között ezen, függetlenségre vonatkozó feltételt teljesíti.

A függetlenség fogalma többek között azt feltételezi, hogy az érintett fórum teljesen autonóm módon gyakorolja bírói feladatkörét anélkül, hogy bármilyen hierarchikus kapcsolatban lenne, vagy bárkinek alá lenne rendelve, és anélkül, hogy bárhonnan utasításokat kapna, így védett az olyan külső beavatkozással vagy nyomással szemben, amely veszélyeztetheti tagjai határozathozatalának függetlenségét, és határozataikat befolyásolhatja […]

3 Lásd: Saggio főtanácsnok Gabalfrisa és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 15. pont). A Bíróság rendelkezésére álló iratanyagból kitűnik, hogy jelenleg a hatáskörrel rendelkező spanyol minisztérium a pénzügyi és közszolgálati minisztérium (Ministerio de Hacienda y Función Pública). A félreértések elkerülése érdekében azonban továbbra is a gazdasági és pénzügyminisztériumra utalok.

4 Lásd: Saggio főtanácsnok Gabalfrisa és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16. pont).

5 Saggio főtanácsnok Gabalfrisa és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16. pont).

6 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 39. pont).

7 2018. február 27-i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítélet (C-64/16, EU:C:2018:117, 43. pont).

Márpedig, az érintett fórum tagjainak *elmozdíthatatlanságához* hasonlóan (e tekintetben lásd: 2006. szeptember 19-i Wilson ítélet, C-506/04, EU:C:2006:587, 51. pont), az, hogy e tagok olyan szintű illetményben részesüljenek, amely összhangban áll az általuk ellátott feladatok jelentőségével, a bírói függetlenség lényegi biztosítékát alkotja."[8]

II. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem háttere

7. Mindezt erőteljesen a középpontba helyezi az EUMSZ 267. cikken alapuló, előzetes döntéshozatal iránti jelen kérelem, amelyet a Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság, Madrid, Spanyolország; a továbbiakban: TEAC) terjesztett elő 2014. április 2-án kelt határozatával, és amely 2014. június 5-én érkezett a Bírósághoz. Habár az előzetes döntéshozatal iránti jelen kérelem a TEAC-ra vonatkozik, Spanyolország különböző autonóm közösségeiben hasonló fórumok találhatók. A 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) alapjául szolgáló ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet történetesen az adóügyekben eljáró katalón regionális döntőbizottság terjesztette elő, azonban a jelen ügy szempontjából semmin nem változtat az, hogy az adóügyekben eljáró döntőbizottság (a jelen ügyhöz hasonlóan) központi helyen, Madridban, vagy (a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet [C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145] alapjául szolgáló ügyhöz hasonlóan) valamely autonóm közösségben helyezkedik-e el.

8. A jelen ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát elsődlegesen (a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzést követően [a Spanyol Királyság által] az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról rendelkező különös spanyol adózási rendszer állami támogatási vonatkozásaival foglalkozó) 2009. október 28-i 2011/5/EK bizottsági határozat[9] értelmezése képezi. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem azt a kérdést is felveti, hogy érvényes-e a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) számú állami támogatási eljárás EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti megindításáról szóló bizottsági határozat[10] és a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén az üzleti vagy cégértékre alkalmazott adózási amortizációra vonatkozó program keretében Spanyolország által végrehajtott SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) számú állami támogatásról (az értesítés a C(2014) 7280. számú dokumentummal történt) szóló, 2014. október 15-i (EU) 2015/314 bizottsági határozat.[11]

9. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a spanyol adóhatóság adómegállapításról szóló határozata ellen a TEAC elé terjesztett fellebbezés keretében merül fel. Az adómegállapításról szóló határozatot azt követően hozták, hogy 2002 májusában a Banco de Santander 1 099 999 999 euró összegért megszerezte egy német társaság, az AKB részvényeinek 100%-át. Nagyjából hat hónappal később a Banco de Santander az AKB-ben fennálló részesedését két kapcsolt vállalkozásra ruházta át. Végül a Banco de Santander arra hivatkozott, hogy a spanyol adójogi szabályozásban biztosított adóelőnyök keretében amortizálható az ezen ügylethez kapcsolódó üzleti és cégérték.

8 2018. február 27-i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítélet (C-64/16, EU:C:2018:117, 43–45. pont). Kiemelés tőlem.

9 A külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) szóló bizottsági határozat (HL 2011. L 7., 48. o.).

10 HL 2013. C 258., 8. o.

11 HL 2015. L 56., 38. o.

10. A jelen ügy szempontjából nem szükséges részletesen megvizsgálni az előzetes döntéshozatal iránti kérelem érdemét vagy az előzetes döntéshozatal iránti jelen kérelem meglehetősen kusza eljárási előzményét, mivel az a 2014-ben történt első benyújtása óta fel volt függesztve tekintettel arra, hogy a 2011/5 határozat jogszerűségét több másik eljárásban – elsősorban a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981)[12] alapjául szolgáló ügyben – is megtámadták a Törvényszék és a Bíróság előtt. Ezenfelül megjegyzendő, hogy a 2015/314 határozat jogszerűségét jelenleg a Törvényszék előtt is vitatják.[13]

III. A Bíróság hatásköréről

11. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem lényegét és a mai napig terjedő eljárási előzményeket azért vázoltam fel csak érintőlegesen, mert a Bíróságnak jelenleg egyetlen kérdést, jelesül azt kell megválaszolnia, hogy a TEAC az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „nemzeti bíróságnak” minősül-e.

12. A TEAC az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében előadja, hogy az adóügyekben eljáró döntőbizottságok az EUMSZ 267. cikk alkalmazásában nemzeti bíróságnak minősülnek, mivel teljesítik a Bíróság ítélkezési gyakorlatában rögzített feltételeket. A TEAC előadta, hogy ezt az álláspontot alátámasztja a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Megjegyzem, hogy a Bíróság a 2018. február 27-i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítéletének (C-64/16, EU:C:2018:117) 38. pontjában megállapította, hogy az annak értékeléséhez tekintetbe vett tényezők sorában, hogy valamely szerv a „bíróság” jellemzőivel rendelkezik-e, szerepel az, hogy a szerv jogszabály alapján jött-e létre, állandó jelleggel működik-e, hatásköre kötelező jellegű-e, az eljárása kontradiktórius jellegű-e, jogszabályokat alkalmaz-e, valamint hogy független-e. A Bizottság észrevételeiben kétségbe vonta a TEAC függetlenségét. A Bíróság 2019. április 30-i határozatában úgy határozott, hogy először azt a kérdést kell megvizsgálnia, hogy rendelkezik-e hatáskörrel a TEAC által előterjesztett kérdések megválaszolására. A felek számos írásbeli kérdést kaptak a Bíróság hatáskörét illetően, hogy e tekintetben írásbeli észrevételeket tehessenek, és a tárgyalást 2019. július 2-án tartották.

13. Amennyiben a TEAC nem minősül nemzeti bíróságnak, a TEAC által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő kérdések nem válaszolhatók meg, mivel a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálására. Ezzel ellentétes álláspont esetén azonban a Bíróságnak egy későbbi ítélet keretében kellene érdemben foglalkoznia az említett kérdésekkel.

14. Mindez azonban azt a központi kérdést veti fel, hogy a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) továbbra is érvényes-e a Bíróság ítélkezési gyakorlatában az ezen ítélet meghozatalát követően bekövetkezett fejlemények tükrében.

15. Álláspontom szerint a Bíróság említett ügyben hozott határozata – amelynek értelmében az adóügyekben eljáró döntőbizottságok függetlensége kellően biztosított volt ahhoz, hogy az EUMSZ 267. cikk értelmében vett nemzeti bíróságnak minősüljenek – már nem tartható fenn, legalábbis nem a Bíróság ezt követő ügyekben, például a 2018. február 27-i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítéletben (C-64/16, EU:C:2018:117) szereplő indokolása tükrében. Ennélfogva úgy

12 Az Európai Bizottság a C-20/15 P ügyben előterjesztett fellebbezésével azt kérte, hogy a Bíróság helyezze hatályon kívül az Európai Unió Törvényszékének 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletét (T-219/10, EU:T:2014:939), amelynek révén a Törvényszék megsemmisítette a 2011/5 határozat (HL 2011. L 7., 48. o.) 1. cikkének (1) bekezdését és 4. cikkét. A Bíróság a Törvényszék ítéletét megsemmisítette és az ügyet visszautalta a Törvényszék elé. A Törvényszék a 2018. november 15-i World Duty Free Group kontra Bizottság ítéletében (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) elutasította a 2011/5 határozat megsemmisítése iránti kérelmet. A Spanyol Királyság a C-64/19 P ügy révén 2019. január 29-én fellebbezést terjesztett elő a World Duty Free Group kontra Bizottság ügyben (T-219/10 RENV) a Törvényszék által 2018. november 15-én hozott ítélet (HL 2019. C 112., 36. o.) ellen.

13 Lásd például: T-252/15. sz. ügy, a Ferrovial és társai kontra Bizottság ügyben 2015. május 21-én előterjesztett kereset (HL 2015. C 245., 35. o.).

vélem, hogy a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) nem követendő a jelen ügyben. Következésképpen úgy vélem, a TEAC nem kellően független ahhoz, hogy az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „nemzeti bíróságnak" minősüljön. Ebből viszont az következik, hogy a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a TEAC által előterjesztett kérdések megválaszolására.

16. Mielőtt kifejteném e következtetésem indokait, először meg kell vizsgálni a releváns spanyol jogi szabályozást és ítélkezési gyakorlatot.

A. A releváns spanyol jogi szabályozás és ítélkezési gyakorlat

17. A TEAC-ra jelenleg irányadó jogot egy sor különböző spanyol törvény és rendelet tartalmazza. A TEAC feladata, hogy elbírálja – többek között – a gazdasági és pénzügyminisztérium által meghozott közigazgatási határozatok ellen előterjesztett jogorvoslati kérelmeket. E feladattal az adóügyekben eljáró döntőbizottságokat eredetileg egy 1924. június 16-i királyi törvényerejű rendelet ruházta fel.

18. A TEAC jelenlegi szabályozását elsősorban a 2003. december 17-i Ley 58/2003 General Tributaria (58/2003. sz. általános adótörvény; a továbbiakban: LGT)[14] és a 2005. május 13-i Real Decreto 520/2005 (520/2005 királyi rendelet)[15] rögzíti. E rendeletet azonban időnként módosították.

1. A TEAC elnökének és tagjainak kinevezéséről, valamint hivatalból történő elmozdításáról

19. A TEAC elnöke[16] és tagjai[17] olyan köztisztviselők, akik adójogi jogviták elbírálásáért felelősek. E személyeket a spanyol kormány (miniszterek tanácsa) a gazdasági és pénzügyminisztérium javaslata alapján királyi rendelettel nevezi ki olyan köztisztviselők közül, akik köztudottan megfelelő tapasztalattal és jóhírnévvel rendelkeznek ezen a területen. Ezenfelül a különböző, adóügyekben eljáró döntőbizottságok (köztük a TEAC) nem tartoznak az igazságügyi minisztérium vagy a bíróságok szervezetéért felelős szerv égisze alá: azok inkább a gazdasági és pénzügyminisztérium szerves részét képezik.[18]

20. Habár igaz, hogy maguk a TEAC tagjai nem felelnek az adók tényleges igazgatásáért és beszedéséért, nehezen kerülhető el annak látszata, hogy maga a TEAC Spanyolországban az adóigazgatási rendszer egészének szerves részét képezi.

21. A Banco de Santander megjegyezte, hogy a TEAC elnökének és tagjainak megbízatása határozatlan időre szól és akár a nyugdíjba vonulásukig is terjedhet. Ezenfelül az adóhatóság általi minden beavatkozást megakadályoz az, hogy a TEAC elnökét és tagjait rendelettel a miniszterek tanácsa nevezi ki, amely a végrehajtói hatalom legfelsőbb szintű kollegiális testülete. Ezenfelül a Banco de Santander szerint nem érinti a bíróságok függetlenségét önmagában az, hogy a tagjainak kinevezésére, elmozdítására vagy e tagok megbízatása megújításának mellőzésére valamely kormányzat rendelkezik jogkörrel. Ezenfelül előadja, hogy nem meglepő a tagok mérlegelési mozgástérben történő kinevezésére és elmozdítására vonatkozó jogkör, mivel időkorlát nélküli megbízatásokról van szó. Valójában e jogkör következményei hasonlítanak a határozott időre szóló megbízás megújításának mellőzésére való jogkör következményeihez.

14 A BOE 2003. december 18-i 302. száma, 44987. o.

15 A BOE 2005. május 27-i 126. száma, 17835. o.

16 A gazdasági és pénzügyminisztériumnál főigazgató besorolással rendelkezik.

17 A gazdasági és pénzügyminisztériumnál főigazgató-helyettesi besorolással rendelkezik.

18 Lásd a 2018. szeptember 7-i Real Decreto 1113/2018 (1113/2018 királyi rendelet) 6. cikkét. Megjegyzendő, hogy annak ellenére, hogy az adóügyekben eljáró döntőbizottságok a pénzügyi államtitkárnak számolnak be, az 1113/2018 királyi rendelet 6. cikkének (1) bekezdése szerint ez nem érinti azok adójogi jogviták elbírálása során fennálló funkcionális függetlenségét.

22. A spanyol kormány előadta, hogy az adóügyekben eljáró döntőbizottságok tagjait határozatlan időre nevezik ki és nem érinti őket a kormány összetételének megváltozása. Ez látható a TEAC esetében, amelynek tagjait hosszú időre, akár évtizedekre nevezik ki annak ellenére, hogy a négyéves törvényhozási ciklusokban milyen politikai változások következnek be. Ezenfelül a spanyol kormány előadása szerint az adóügyekben eljáró döntőbizottságok tagjaira a közigazgatási bíróságokéval azonos elfogultsági és kizárási szabályok vonatkoznak. Ezeket a szabályokat a spanyol jogszabályok kifejezetten rögzítik és azok teljesen megszokott módon alkalmazandók. Az adóügyekben eljáró döntőbizottságok függetlenségét erősíti az, hogy annak tagjai eltérő véleményt is kifejezhetnek.

23. Megjegyezném, hogy a miniszterek tanácsának a TEAC tagjainak kinevezésére való jogköre ugyanis kiterjed a TEAC tagjainak elmozdítására is; úgy tűnik, a TEAC tagjai elmozdíthatók királyi rendeletnek a spanyol hivatalos értesítőben történő egyszerű közzététele révén.[19] Ahogyan ugyanis a Bizottság a Bíróság által a feleknek konkrétan feltett egyes kérdésekre adott írásbeli válaszában megjegyezte, e jogkört az elmúlt években gyakran gyakorolták.

24. Így például – ahogyan azt a Bizottság megjelölte – 2012. január 13-án a TEAC elnökét[20] és a TEAC egy tagját[21] elmozdították, valamint ez utóbbi tagot a TEAC új elnökévé nevezték ki.[22] Hasonlóképpen, 2018. június 1-jén a TEAC elnökét[23] elmozdították és egy másik elnököt neveztek ki.[24] 2018. július 6-án a TEAC négy másik tagját elmozdították és további nyolc tag kinevezését megerősítették.[25]

25. Természetesen nem áll szándékomban kétségbe vonni vagy vitatni a Bizottság által a Bíróság tudomására hozott egyes kinevezések vagy hivatalból történő elmozdítások jogszerűségét. Mivel azonban a különböző, adóügyekben eljáró döntőbizottságok (köztük a TEAC) számos tagja akár jelentős időre is hivatalban maradhat[26] – amit a spanyol kormány is kiemelt –, szembeötlő, hogy a szóban forgó fórumok elnökének és tagjainak jogszerű indok vagy alkalmatlanság hiányában történő elmozdíthatatlanságának nincs egyértelmű jogszabályi biztosítéka.

26. E tekintetben a történelem Saggio főtanácsnokot támogatta a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítélet (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) alapjául szolgáló ügyben, amikor a főtanácsnok aggodalmát fejezte ki az iránt, hogy a hivatalból történő elmozdítására való jogkör gyakorlásának körülményei „nem tűnnek a jog által egyértelműen és kimerítő jelleggel meghatározottaknak.”[27] Végezetül, a spanyol jog jelenlegi állása szerint a TEAC elnöke és tagjai a spanyol kormány (miniszterek tanácsa) akaratából és kénye-kedvére töltik be hivatalukat. Ennélfogva a TEAC elnökét és tagjait elméletben és ténylegesen sem illeti meg a hivataluk állandósága vagy – jogszerű indokot vagy alkalmatlanságot kivéve – az elmozdítással szembeni biztosíték a bírói függetlenséget illetően szokásos és nélkülözhetetlen módon, és amely tükrözi mind az alkotmányok elméletét és gyakorlatát, mind pedig az összes uniós tagállam alaptörvényeit.

19 Az 520/2005 királyi rendelet 29. cikkének (2) bekezdése.

20 2012. január 13-i Real Decreto 117/2012 (117/2012 királyi rendelet), a BOE 2012. január 14-i 12. száma, 2867. o.

21 2012. január 13-i Real Decreto 118/2012 (118/2012 királyi rendelet), a BOE 2012. január 14-i 12. száma, 2877. o.

22 2012. január 13-i Real Decreto 125/2012 (125/2012 királyi rendelet), a BOE 2012. január 14-i 12. száma, 2884. o.

23 2018. június 22-i Real Decreto 614/2018 (614/2018 királyi rendelet), a BOE 2018. június 23-i 152. száma, 64031. o.

24 2018. június 22-i Real Decreto 620/2018 (620/2018 királyi rendelet), a BOE 2018. június 23-i 152. száma, 64037. o.

25 2018. július 6-i Real Decreto 836/2018 (836/2018 királyi rendelet), a BOE 2018. július 7-i 164. száma, 68370. o.

26 Talán – legalábbis részben – a megbízatásuk határozatlan ideje miatt.

27 A Gabalfrisa és társai egyesített ügyekre vonatkozó indítvány (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16. pont).

2. Az LGT 243. cikkéről: a joggyakorlat egységesítése iránti rendkívüli kérelem

27. Az adóügyekben eljáró döntőbizottságok joghatósága kötelező és kizárólag akkor terjeszthető kereset a spanyol rendes bíróságok elé, ha a jogvita egy éven belül nem oldódik meg.[28] Az sem kétséges, hogy az adóügyekben eljáró döntőbizottságokat (köztük a TEAC-ot) is köti a hatályos jog és az adójogi jogviták elbírálása során hagyományos jogi előírásokat alkalmaznak.

28. Az LGT 243. cikke az adóügyekben eljáró regionális és helyi döntőbizottságoktól a TEAC-hoz benyújtható rendes fellebbezéseken felül[29] rendelkezik a joggyakorlat egységesítése iránti rendkívüli kérelemről is.[30]

29. Az LGT 243. cikkében szereplő rendelkezésekből egyértelmű, hogy a spanyol adóhatóság rendkívüli kérelmet terjeszthet a TEAC különleges tanácsa elé, amennyiben a szóban forgó fórum egy vagy több előző határozatának téves voltára hivatkozik.

30. Különösen szembeötlő az, hogy a szóban forgó kérelmet kizárólag a gazdasági és pénzügyminisztérium adózásért felelős főigazgatója terjesztheti elő,[31] noha ő is a TEAC különleges tanácsában foglal helyet az állami adóhatóság főigazgatója, az állami adóhatóság azon osztályának főigazgatója vagy főigazgatója, amelyhez funkcionálisan kapcsolódik az a fórum, amely meghozta a kérelemmel érintett határozat tárgyát képező határozatot, és az adóalanyok védelméért felelős tanács elnöke mellett.

31. Az is igen egyedülálló, hogy az állami adóhatóság osztályának főigazgatója is tagja a nyolc személyből álló különleges tanácsnak, noha az ő hatósága hozta meg a kérelem tárgyát képező határozatot. Álláspontom szerint ez ellentétes a *nemo judex in causa sua* elvével és természeténél fogva ellentétes a független és pártatlan bíróság Charta 47. cikkének második bekezdésében rögzített alapelvével.

B. Élvez-e olyan fokú függetlenséget a TEAC, amely miatt az EUMSZ 267. cikk értelmében vett nemzeti bíróságnak minősülhet?

32. Ahogyan Stix-Hackl főtanácsnok rámutatott arra a Wilson ügyre vonatkozó indítványának (C-506/04, EU:C:2006:311) 42. pontjában, a függetlenség követelménye „minden bizonnyal a legfontosabb megkülönböztetési ismérv valamely nemzeti bíróság és valamely közigazgatási szerv között”.

28 Lásd az LGT 240. cikkének (1) bekezdését és 249. cikkét.

29 Lásd az LGT 241. cikkét.

30 Az LGT „A joggyakorlat egységesítése iránti rendkívüli kérelem” címet viselő 243. cikke a következőképpen rendelkezik:
„(1) A gazdasági és pénzügyminisztérium adózásért felelős főigazgatója a joggyakorlat egységesítése iránti rendkívüli kérelmet terjeszthet elő az adóügyekben eljáró központi döntőbizottság által hozott adójogi határozat ellen, ha nem ért egyet e határozat tartalmával.
Ilyen rendkívüli kérelmet az autonóm közösségek és autonóm városok vagy adózásáért felelős főigazgató vagy azzal egy tekintet alá eső szerv is előterjeszthet, ha az a szóban forgó autonóm közösségtől vagy autonóm várostól függő fórum határozatához kapcsolódik.
(2) A joggyakorlat egységesítéséért felelős különleges tanács rendelkezik hatáskörrel az ilyen kérelem elbírálására. A különleges tanács az annak elnöki tisztségét betöltő, az adóügyekben eljáró központi döntőbizottság elnökéből és három tagjából, a gazdasági és pénzügyminisztérium adózásért felelős főigazgatójából, az állami adóhatóság azon osztályának főigazgatójából igazgatójából, amelyhez funkcionálisan kapcsolódik az a fórum, amely meghozta a kérelemmel érintett határozat tárgyát képező határozatot, és az adóalanyok védelméért felelős tanács elnökéből áll.
Amennyiben a kérelem olyan fórum határozatától függ, amely valamely autonóm közösségtől vagy autonóm várostól függ, az állami adóhatóság igazgatójára és az állami adóhatóság osztályának főigazgatójára vagy igazgatójára történő utalást úgy kell érteni, hogy az egyenértékű vagy hasonló az említett autonóm közösség vagy autonóm város szerveire történő utalással.
(3) A kérelemről a különleges tanács tagjainak többsége határoz. Szavazategyenlőség esetén minden esetben az elnök szavazata dönt.
(4) A kérelem tárgyában 6 hónapon belül határozatot kell hozni, amelynek figyelembe kell vennie az adott ítélkezési gyakorlatot létrehozó, kérelemmel megtámadott határozat sajátos jogi helyzetét.
(5) Az ilyen eljárásban hozott határozatok által megállapított ítélkezési gyakorlat köti az adójogi bíróságokat, az autonóm közösségek és az autonóm városok adóhatóságait, valamint az állami adóhatóság többi részét, illetőleg a többi autonóm közösséget és autonóm várost.”

31 Vagy az autonóm közösségek és autonóm városok adózásért felelős főigazgatói vagy azokkal egy tekintet alá eső szervek, ha a kérelem az adott autonóm közösségtől vagy autonóm várostól függő fórum határozatával kapcsolatos.

33. A Bíróság a 2017. február 16-i Margarit Panicello ítélet (C-503/15, EU:C:2017:126) 37. és 38. pontjában is ezt állapította meg:

„E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a kérdést előterjesztő szervre vonatkozó függetlenségi követelményt két szempont határozza meg. Az első, külső szempont azt feltételezi, hogy a szerv teljesen autonóm módon gyakorolja feladatkörét anélkül, hogy bármilyen hierarchikus kapcsolatban lenne, vagy bárkinek alárendelt lenne, és anélkül, hogy bárhonnan utasításokat kapna […]

A második, belső szempont a pártatlanság fogalmával áll összefüggésben, és arra vonatkozik, hogy egyenlő távolságot kell tartani a jogvitában részt vevő felektől, illetve e feleknek a jogvita tárgyához fűződő mindenkori érdekeitől. E szempont megköveteli az objektivitást, valamint azt, hogy a jogvita megoldása során a jogszabály szigorú alkalmazásán kívül semmilyen más érdek ne érvényesüljön […]”

34. A szóban forgó ügyben a Bíróság megállapította, hogy valamely, köztisztviselő jogállású Secretario Judicial (bírósági titkár) „felettesétől utasításokat kap, amelyeket be kell tartania”, kivéve ha hatáskörét a bíróságok közhiteles tevékenysége terén gyakorolja. A Bíróság megállapította, hogy a Secretario Judicial (bírósági titkár) az alapügybeli ügyvédi munkadíj behajtására irányuló eljárásban „az egységes fellépés és a hivatali alárendeltség elvét tiszteletben tartva” jár el.[32]

35. Következésképpen a Secretario Judicial (bírósági titkár) nem minősül az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „nemzeti bíróságnak”.

36. Az általam már megjelölt okokból úgy vélem, hogy a TEAC tagjai nem élveznek olyan fokú függetlenséget, hogy e fórumot az EUMSZ 267. cikk értelmében vett nemzeti bíróságnak lehessen tekinteni. Az alábbi indokokból jutottam erre a következtetésre.

37. Először is, noha a TEAC egyértelműen alkalmazza a jogot és a hagyományos jogi előírásokat az adójogi jogviták elbírálása során, és a bírósági szervekre jellemző mértékben állandó, a tagjai nem teljesítik a hivataluk állandóságának lényeges követelményét,[33] ami – ahogyan arra a Bíróság a 2018. február 27-i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítéletben (C-64/16, EU:C:2018:117) rámutatott – az igazságszolgáltatás előfeltétele is.

38. Az, hogy a TEAC tagjait királyi rendelettel, az aktuális kormány számára célszerű okokból mentették fel, egymagában is elegendő annak bizonyítására, hogy a TEAC nem rendelkezik ezzel a létfontosságú és alapvető követelménnyel.[34] A függetlenség követelménye ezen aspektusának teljesítéséhez a TEAC tagjainak tényleges és hatékony jogi biztosítékainak kellene rendelkezniük a jogszerű indok vagy alkalmatlanság hiányában történő elmozdításuk ellen.

32 Lásd: 2017. február 16-i Margarit Panicello ítélet (C-503/15, EU:C:2017:126, 41. pont). Végezetül, ezt a kérdést az Emberi Jogok Európai Bírósága is felvetette az 22107/93. sz. keresetben a 1997. február 25-i Findlay kontra Egyesült Királyság ítéletben (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), amelyben rámutatott arra, hogy az Egyesült Királyságban akkoriban hatályos hadbírósági szabályozás szerint az összehívó tisztviselőhöz képest a szóban forgó hadbíróság valamennyi tagja alacsonyabb katonai ranggal rendelkezik. A szóban forgó ügyben az Emberi Jogok Európai Bírósága megjegyezte: „A bíróság függetlenségébe és pártatlanságába vetett bizalom megőrzése érdekében a megjelenések jelentősek lehetnek. Mivel az Alexander ügyét elbíráló hadbíróság valamennyi tagja az összehívó tisztviselőhöz képest alacsonyabb rangú volt és ez utóbbi felügyelete alá tartozott, A. Findlay bíróság függetlenségével és pártatlanságával kapcsolatos kétségei objektíve indokoltak […]”

33 A Bíróság „az érintett fórum tagjainak elmozdíthatatlanságára” hivatkozik.

34 A Bíróság a 2006. szeptember 19-i Wilson ítélet (C-506/04, EU:C:2006:587) 53. pontjában megállapította, hogy „ezek a függetlenségi és pártatlansági garanciák olyan szabályok meglétét igénylik – különösen ami a fórum összetételét, a kinevezést, a megbízatás időtartamát, valamint az elfogultsági okokat, a kizárási okokat, és a *tagok elmozdítását* illeti –, amelyek az e fórum illetékessége alá tartozó személyek számára biztosítják minden jogos kétség kizárását az említett fórum befolyásolhatatlanságát illetően a külső tényezőkkel szemben, valamint semlegességét az ütköző érdekek vonatkozásában.” Kiemelés tőlem.

39. Másodszor, a függetlenség követelményének a 2018. február 27-i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítélet (C-64/16, EU:C:2018:117) 44. pontjában kifejezett további aspektusa az a követelmény, hogy az érintett fórum „teljesen autonóm módon gyakorolja bírói feladatkörét anélkül, hogy bármilyen hierarchikus kapcsolatban lenne, vagy bárkinek alá lenne rendelve, és anélkül, hogy bárhonnan utasításokat kapna.”

40. Nagyjából a jelen ügyben is ugyanez mondható el a joggyakorlat egységesítése iránti rendkívüli kérelemről, mivel az állami adóhatóság kérelem tárgyát képező határozatot meghozó főigazgatójához hasonlóan az LGT 243. cikke értelmében a kérelmet előterjesztő szerv főigazgatója is szükségképpen tagja a kérelmet elbíráló különleges tanácsnak. Habár igaz, hogy az adóalany érdekeit feltehetőleg képviseli az adóalanyok védelméért felelős tanács elnöke,[35] továbbra sem változik az, hogy az adóügyben a TEAC elé panaszt terjesztő átlagos és értelmes adóalany vélekedése szerint *úgy tűnik*, a joggyakorlat egységesítése iránti rendkívüli jogorvoslati eljárás LGT 243. cikkében meghatározott rendszere – tekintettel a különleges tanács jogszabály által előírt sajátos összetételére – az adóhatóságoknak kedvez.

41. Mindenesetre önmagában már az is kétségessé teszi a TEAC függetlenségét, hogy a TEAC különleges tanácsának egyes tagjai intézményi szempontból szorosan kötődnek az adóigazgatáshoz. Ahogyan azt a Bíróság a 2006. szeptember 19-i Wilson ítélet (C-506/04, EU:C:2006:587) 49. pontjában megjegyezte, „a függetlenség fogalma, amely az ítélethozatali tevékenység elengedhetetlen része, mindenekelőtt azt jelenti, hogy az érintett fórum ahhoz a hatósághoz képest, amely a fellebbezéssel megtámadott határozatot hozta, kívülállónak minősüljön”. Tekintettel a gazdasági és pénzügyminisztérium adózásért felelős főigazgatójának, az állami adóhatóság főigazgatójának, az állami adóhatóság osztálya főigazgatójának vagy igazgatójának a hierarchiában elfoglalt helyére és jogállására, aligha lehet megállapítani, hogy úgy tekinthető, e személyek az adójogi jogvitákban a Bíróság által a 2006. szeptember 19-i Wilson ítélet (C-506/04, EU:C:2006:587) értelmében vett harmadik személyként járnak el.

42. Ezenfelül az, hogy az LGT 243. cikke kérelem útján olyan rendkívüli jogorvoslati eljárásról rendelkezik, amelyet kizárólag az adóhatóság indíthat, azt a látszatot keltheti, hogy a TEAC túlságosan nem térhet el az adójogszabályok hatóság által támogatott értelmezésétől, mivel ellenkező esetben a gazdasági és pénzügyminisztérium adózásért felelős főigazgatója később az LGT 243. cikkében előírt rendkívüli jogorvoslati eljárást kezdeményezhet. Ezenfelül ez nem áll összhangban a függetlenség fogalmával, mivel ezen eljárás létezése és a különleges tanács tagsága a nyomásgyakorlás olyan közvetett formáját képezheti, amely a Bíróság 2017. február 16-i Margarit Panicello ítélet (C-503/15, EU:C:2017:126) 37. pontjában szereplő megfogalmazása szerint „veszélyeztetheti tagjai határozathozatalának függetlenségét az eléjük terjesztett jogvitát illetően.”

43. Mindezen okokból kifolyólag álláspontom szerint a TEAC nem teljesíti az EUMSZ 267. cikk értelmében vett nemzeti bíróságnak történő minősüléshez szükséges függetlenségi követelményeket. Habár a Bíróság nem alkalmaz szigorú precedensrendszert, egyértelmű, hogy a 2000. március 21-i Gabalfrisa és társai ítéletben (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) szereplő indokolás nem kielégítő, és hogy az a határozat a jelen ügyben már nem követendő.

44. Ennélfogva azt javaslom a Bíróságnak, állapítsa meg, hogy nem rendelkezik hatáskörrel a TEAC által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálására.

35 Az LGT 34. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:
„A pénzügyminisztérium részét képező, az adóalanyok védelméért felelős tanács biztosítja az adóalanyok jogainak hatékony érvényesülését, elbírálja az adórendszer állami szervek általi alkalmazásából eredő panaszokat és a rendeletekben előírt formában és joghatásokkal bíró releváns javaslatokat és ajánlásokat tesz.”

IV. Végkövetkeztetés

45. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, állapítsa meg, hogy nem rendelkezik hatáskörrel a Tribunal Económico-Administrativo Central (adóügyekben eljáró központi döntőbizottság, Spanyolország) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálására.