Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GERARD HOGAN
esitatud 1. oktoobril 2019[1]

Kohtuasi C-274/14

Banco de Santander SA

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal-Económico Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania))

Eelotsusetaotlus – Riigiabi – Maksusüsteem – Äriühingu tulumaks – Mahaarvamine – Firmaväärtuse amortiseerimine selle tulemusel, et Hispaania residendist ettevõtjad omandavad vähemalt 5% suuruse osaluse äriühingus, kes ei ole Hispaania resident – ELTL artikkel 267 – Eelotsusetaotluse vastuvõetavus – Mõiste „kohus“ määratlus – Sõltumatus – Euroopa Kohtu pädevuse puudumine

I. Sissejuhatus

1. Liidetud kohtuasjades Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489) 7. oktoobril 1999 esitatud ettepanekus järeldas kohtujurist Saggio, et Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Kataloonia piirkondlik maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania) ei ole EÜ asutamislepingu artikli 177 (nüüd ELTL artikkel 267) tähenduses kohus.[2] Tema arvates ei saa Kataloonia piirkondlikku maksuasjade vaidekomisjoni pidada piisavalt sõltumatuks, et ta vastaks Euroopa Kohtu sõnastatud nõuetele, mistõttu teda ei saa nõuetekohaselt lugeda kohtuks nüüdse ELTL artikli 267 tähenduses.

2. Seejuures viitas kohtujurist Saggio Kataloonia piirkondliku maksuasjade vaidekomisjoni tihedatele sidemetele Hispaania majandus- ja rahandusministeeriumiga (Ministerio de Economía y Hacienda)[3] ning sellele, et nimetatud vaidekomisjoni president ja liikmed on „ministri heakskiidul ametisse määratavad ametnikud“[4]. Samuti täheldas ta, et ministril on võim vaidekomisjoni liikmeid ametist tagandada, „kuid asjaolud, mille korral võib seda võimu teostada, ei näi olevat seaduses selgelt ja ammendavalt määratletud“.[5]

1 Algkeel: inglise.

2 Vt samuti kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek kohtuasjas De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punkt 26), milles ta viitas järkjärgulisele sõltumatuse nõude lõdvendamisele, mis tipnes 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsusega Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 26). Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer nõustus hinnanguga, mida oli väljendanud kohtujurist Saggio liidetud kohtuasjades Gabalfrisa jt esitatud 7. oktoobri 1999. aasta ettepanekus (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489), ja märkis oma ettepanekus kohtuasjas De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punkt 28), et „maksuasjade vaidekomisjoni liikmeid võtab tööle administratsioon ja määrab ametisse minister, kellel on võim neid ametist vabastada ilma seaduses selgelt ja kategooriliselt sätestatud tingimusi järgimata. Seetõttu ei saa öelda, et selle organi töökord tagab tema liikmete tagandamatuse, mistõttu näib kaheldav, et see organ on niivõrd iseseisev, et tal on võimalik seista vastu võimalikule nõuetevastasele sekkumisele ja survele täitevvõimu poolt“. Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer järeldas, et maksuasjade vaidekomisjone ei saa kirjeldada kui „kohtulikke“ organeid.

3 Vt kohtujurist Saggio 7. oktoobri 1999. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 15). Euroopa Kohtu toimikust näib ilmnevat, et pädev Hispaania ministeerium on nüüd rahanduse ja avaliku teenistuse ministeerium (El Ministerio de Hacienda y Función Pública). Segaduse ärahoidmiseks viitan ka edaspidi siiski majandus- ja rahandusministeeriumile.

4 Vt kohtujurist Saggio 7. oktoobri 1999. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 16).

5 Kohtujurist Saggio 7. oktoobri 1999. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 16).

3. Euroopa Kohus aga ei nõustunud 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsuses Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) kohtujurist Saggio ettepanekuga. Kohus järeldas, et on olemas „funktsioonide lahusus ühelt poolt [maksude] haldamise, sissenõudmise ja tagasimaksmise eest vastutavate maksuhalduri talituste“ ja teiselt poolt Kataloonia piirkondliku maksuasjade vaidekomisjoni vahel, kes lahendab „nende talituste otsuste peale esitatud kaebusi ilma maksuhalduri juhisteta“.[6]

4. Liidu õigus ei ole pärast 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsuse Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) tegemist paigal seisnud. Nüüd on ELL artiklis 2 sätestatud, et liit rajaneb sellisel väärtusel nagu õigusriigi austamine. ELL artikli 19 lõikes 2 on ette nähtud, et Euroopa Kohtu kohtujuristid „valitakse isikute hulgast, kelle sõltumatus on väljaspool kahtlust“. Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikliga 47 on tagatud õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja asja arutamisele „sõltumatus ja erapooletus […] kohtus“.

5. Kooskõlas sellise aluslepingute ja harta arenguga on Euroopa Kohtus seejärel välja kujunenud muljet avaldav kohtupraktika haru, mis käsitleb kohtu sõltumatuse nõudeid. Paljuski on Euroopa Kohus selle praegusaegse kohtupraktika kokku võtnud 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsuses Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. Nimetatud kohtuotsuses toonitas Euroopa Kohus, et liikmesriikide kohtute sõltumatus on oluline „ELTL artiklis 267 ette nähtud eelotsusetaotluste mehhanismi raames toimuva õigusalase koostöö süsteemi nõuetekohase toimimise seisukohast“.[7] Sealsamas võttis Euroopa Kohus elegantselt kokku nende kohtu sõltumatuse nõuete põhisisu järgmises sõnastuses:

„Liikmesriikide kohtute sõltumatus on eriti oluline ELTL artiklis 267 ette nähtud eelotsusetaotluste mehhanismi raames toimuva õigusalase koostöö süsteemi nõuetekohase toimimise seisukohast, sest […] selle mehhanismi [saab] käivitada ainult organ, kellel tuleb kohaldada liidu õigust ja kes vastab muu hulgas sellele sõltumatuse kriteeriumile.

Sõltumatuse mõiste eeldab muu hulgas, et asjasse puutuv organ täidab kohtu üleandeid täiesti iseseisvalt, olemata kellegagi hierarhilises või alluvussuhtes ja saamata kelleltki korraldusi või juhiseid, ning et ta on seega kaitstud väljastpoolt tuleva sekkumise või surve eest, mis võib kahjustada selle organi liikmete otsustusvabadust ja mõjutada nende otsuseid […].

Ent nagu asjasse puutuva organi liikmete ametist *tagandamise* keeld (vt eelkõige 19. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, punkt 51), on ka nende poolt palga saamine, mis vastab nende täidetavate ülesannete olulisusele, kohtu sõltumatusega lahutamatult seotud tagatis.“[8]

II. Eelotsusetaotluse taust

7. Kõik see on tulnud teravalt päevakorda seoses käesoleva eelotsusetaotlusega, mille on ELTL artikli 267 alusel esitanud Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (keskne maksuasjade vaidekomisjon Madridis; edaspidi „keskne vaidekomisjon“) oma 2. aprilli 2014. aasta otsusega ja mis laekus Euroopa Kohtusse 5. juunil 2014. Kuigi see eelotsusetaotlus puudutab keskset vaidekomisjoni, tegutsevad mitmes Hispaania autonoomses piirkonnas samalaadsed organid. Kohtuasjas, milles tehti 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98,

6 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 39).

7 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punkt 43).

8 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punktid 43–45). Kohtujuristi kursiiv.

EU:C:2000:145), saabus eelotsusetaotlus Kataloonia piirkondlikust maksuasjade vaidekomisjonist, kuid käesolevas asjas ei olene miski sellest, kas keskne vaidekomisjon tuleb kokku keskse komisjonina Madridis (nagu käesoleval juhul) või autonoomses piirkonnas (nagu olukorras, mida käsitles 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145)).

8. Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotlus puudutab peamiselt küsimust, kuidas tõlgendada komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsust 2011/5/EÜ (mis käsitleb riigiabiga seotud aspekte spetsiaalsetes Hispaania maksukavades, milles oli ette nähtud rahalise firmaväärtuse amortiseerimine pärast välismaises äriühingus osaluse omandamist), mida Hispaania Kuningriik kohaldas.[9] Samuti on eelotsusetaotluses tõstatatud küsimus, kas komisjoni otsus algatada ELTL artikli 108 lõike 2 kohaselt menetlus, mis käsitleb riigiabi SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – firmaväärtuse amortiseerimine välismaises ettevõtjas osaluse omandamisel,[10] ja komisjoni 15. oktoobri 2014. aasta otsus (EL) 2015/314 riigiabi SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) kohta, mida Hispaania rakendas rahalise firmaväärtuse amortiseerimise suhtes välismaises ettevõtjas osaluse omandamisel (teatavaks tehtud numbri C(2014) 7280 all),[11] on õiguspärased.

9. Eelotsusetaotlus on esitatud seoses vaidega, mille esitas kesksele vaidekomisjonile Banco de Santander Hispaania maksuhalduri maksuotsuse peale. Maksuotsus tehti pärast seda, kui Banco de Santander omandas 2002. aasta mais 1 099 999 999 euro eest 100% osaluse Saksa äriühingus AKB. Ligikaudu kuus kuud hiljem võõrandas Banco de Santander AKB aktsiad kahele seotud äriühingule. Lõpuks väitis Banco de Santander, et selle tehinguga seotud firmaväärtuse saab kooskõlas Hispaania maksualastes õigusaktides ette nähtud maksusoodustustega amortiseerida.

10. Käesolevas ettepanekus ei ole vaja üksikasjalikult analüüsida eelotsusetaotluse põhjendatust ega ka senist menetluskäiku, mis on olnud üsna takerdunud, sest selle menetlemine on olnud peatatud alates selle esitamisest 2014. aastal, kuna käimas on olnud mitu teist Üldkohtu ja Euroopa Kohtu menetlust, milles on vaidlustatud otsuse 2011/5 õiguspärasus ja mille hulgast väärib esiletõstmist eelkõige kohtuasi, mis lahendati 21. detsembril 2016 kohtuotsusega komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).[12] Täheldan, et ka otsuse 2015/314 õiguspärasus on praegu Üldkohtus vaidluse all.[13]

III. Euroopa Kohtu pädevus

11. Olen kirjeldanud käesoleva eelotsusetaotluse sisulisi aspekte ja senist menetluskäiku kõigest üldjoontes seetõttu, et praegu on Euroopa Kohtu menetluses arutusel vaid üksainus küsimus, nimelt kas keskne vaidekomisjon on ELTL artikli 267 tähenduses „kohus“.

12. Keskne vaidekomisjon on eelotsusetaotluses märkinud, et maksuasjade vaidekomisjonid on ELTL artikli 267 tähenduses kohtud, sest nad vastavad Euroopa Kohtu praktikas ette nähtud tingimustele. Keskse vaidekomisjoni sõnul kinnitab seda Euroopa Kohtu 21. märtsi 2000. aasta otsus Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Olgu märgitud, et 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsuse Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) punktis 38 märkis Euroopa Kohus, et muu hulgas on tunnusteks, mida tuleb arvesse võtta selle hindamisel, kas tegemist on

9 Komisjoni 28. oktoobri 2009. aasta otsus firmaväärtuse amortiseerimise kohta välismaises äriühingus osaluse omandamisel C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), mida Hispaania rakendas (ELT 2011, L 7, lk 48).

10 ELT 2013, C 258, lk 8.

11 ELT 2015, L 56, lk 38.

12 Kohtuasjas C-20/15 P esitatud apellatsioonkaebuses palus Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tühistada 7. novembri 2014. aasta kohtuotsuse Autogrill España *vs.* komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939), milles Üldkohus tühistas otsuse 2011/5 artikli 1 lõike 1 ja artikli 4. Euroopa Kohus tühistas Üldkohtu otsuse ja saatis asja tagasi Üldkohtusse. Üldkohus jättis 15. novembri 2018. aasta kohtuotsuses World Duty Free Group *vs.* komisjon (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) rahuldamata taotluse tühistada otsus 2011/5. Kohtuasjas C-64/19 P esitas Hispaania Kuningriik apellatsioonkaebuse Üldkohtu 15. novembri 2018. aasta otsuse World Duty Free Group *vs.* komisjon (T-219/10 RENV) peale (ELT 2019, C 112, lk 36).

13 Vt nt 21. mail 2015 esitatud hagi kohtuasjas T-252/15, Ferrovial jt *vs.* komisjon (ELT 2015, C 245, lk 35).

„kohtuga“, organi asutamine seaduse alusel, tema alalisus, tema lahendite siduvus, menetluse võistlevus, õigusnormide kohaldamine selle organi poolt ning tema sõltumatus. Komisjon väljendas oma seisukohtades kahtlust keskse vaidekomisjoni sõltumatuses. Euroopa Kohus otsustas 30. aprillil 2019, et kõigepealt tuleb analüüsida, kas ta on pädev keskse vaidekomisjoni eelotsuse küsimustele vastama. Pooltele saadeti seoses Euroopa Kohtu pädevusega mitu kirjalikku küsimust, et nad saaksid esitada selle kohta oma kirjalikud seisukohad, ja 2. juulil 2019 peeti kohtuistung.

13. Kui keskne vaidekomisjon ei ole selles tähenduses kohus, ei saa Euroopa Kohus keskse vaidekomisjoni eelotsusetaotluses sõnastatud küsimustele vastata, sest ta ei ole pädev eelotsusetaotlust lahendama. Vastupidise järelduse korral aga oleks Euroopa Kohtul mõistagi kohustus neid küsimusi edaspidise menetluse käigus sisuliselt käsitleda.

14. Kõigest sellest kerkib omakorda keskne küsimus, kas 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) on jätkuvalt kohaldatav, kui võtta arvesse selle otsuse tegemisele järgnenud Euroopa Kohtu praktika arengut.

15. Minu arvates ei ole otsus, mille Euroopa Kohus nimetatud asjas tegi ja mille kohaselt on maksuasjade vaidekomisjoni sõltumatus piisavalt tagatud, et ELTL artikli 267 tähenduses kohtuks kvalifitseeruda, enam põhjendatav – suuresti põhjenduste tõttu, mida Euroopa Kohus on kasutanud oma hilisemas praktikas, nagu 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Seepärast olen seisukohal, et 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsust Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) ei tohiks käesolevas menetluses järgida. Niisiis ei pea ma keskset vaidekomisjoni piisavalt sõltumatuks, et ta saaks kujutada endast „kohut“ ELTL artikli 267 tähenduses. Sellest omakorda tuleneb, et Euroopa Kohus ei ole pädev keskse vaidekomisjoni eelotsuse küsimustele vastama.

16. Enne, kui ma sellele järeldusele jõudmist põhjendan, on vaja kõigepealt käsitleda asjakohaseid Hispaania õigusakte ja praktikat.

A. Asjakohased Hispaania õigusaktid ja praktika

17. Praegused keskse vaidekomisjoni tegevust reguleerivad õigusnormid on sätestatud mitmetes Hispaania seadustes ja dekreetides. Keskse vaidekomisjoni ülesanne on lahendada vaideid haldusaktide peale, mida on välja andnud teiste seas majandus- ja rahandusministeeriumi valitsemisala asutused. See ülesanne anti maksuasjade vaidekomisjonidele algselt kuninga 16. juuni 1924. aasta dekreetseadusega.

18. Praegune keskse vaidekomisjoni tegevust käsitlev regulatsioon on sätestatud peamiselt 17. detsembri 2003. aasta seaduses 58/2003 maksukorralduse kohta (Ley 58/2003 General Tributaria; edaspidi „maksukorralduse seadus“)[14] ning kuninga 13. mai 2005. aasta dekreedis 520/2005 (Real Decreto 520/2005)[15]. Seda dekreeti on korduvalt muudetud.

14 *BOE* nr 302; 18.12.2003, lk 44987.
15 *BOE* nr 126; 27.5.2005, lk 17835.

1. Keskse vaidekomisjoni presidendi ja liikmete ametissemääramine ja ametist tagandamine

19. Keskse vaidekomisjoni president [16] ja liikmed [17] on ametnikud, kes vastutavad maksuvaidluste lahendamise eest. Nad määratakse ametisse kuninga dekreediga, mille kehtestab Hispaania valitsus (ministrite nõukogu) majandus- ja rahandusministri ettepanekul, ametnike hulgast, kel on selles valdkonnas nõutavad kogemused ja maine. Maksuasjade vaidekomisjonid (sealhulgas keskne vaidekomisjon) ei kuulu justiitsministeeriumi ega muu kohtukorralduse eest vastutava organi valitsemisalasse, vaid on majandus- ja rahandusministeeriumi osa. [18]

20. Ehkki keskse vaidekomisjoni liikmed ise ei vastuta tegeliku maksude haldamise ega kogumise eest, on siiski raske hoiduda muljest, et keskne vaidekomisjon ise on Hispaania maksukorralduse süsteemi kui terviku osa.

21. Banco de Santander märkis, et keskse vaidekomisjoni presidendi ja liikmete mandaat on tähtajatu ning võib olla eluaegne, kuni nende pensionileminekuni. Samuti on sellega, et keskse vaidekomisjoni liikmed määrab ametisse ja tagandab ametist oma dekreediga täitevvõimu kõrgeim kollegiaalne organ ministrite nõukogu, ära hoitud maksuhalduri sekkumine. Peale selle ei mõjuta valitsuse võim määrata ametisse või tagandada kohtu liikmeid või nende mandaat pikendamata jätta Banco de Santanderi sõnul iseenesest nende sõltumatust. Ta väidab ka, et võim liikmeid suvakohaselt ametisse määrata ja tagandada ei ole üllatav, sest need mandaadid on tähtajatud. Tegelikkuses on selle võimu tagajärjed samalaadsed nagu võimul jätta tähtajaline mandaat pikendamata.

22. Hispaania valitsus märkis, et maksuasjade vaidekomisjonide liikmed määratakse ametisse määramata ajaks ning muutused valitsuse koosseisus neid ei mõjuta. See on näha ka keskses vaidekomisjonis, mille liikmed määratakse ametisse pikaks ajaks, isegi aastakümneteks, olenemata poliitilistest muutustest neljaks aastaks valitava seadusandja koosseisudes. Samuti märgib Hispaania valitsus, et maksuasjade vaidekomisjonides kehtivad liikmete suhtes samad hääletamast hoidumise ja taandamise eeskirjad nagu halduskohtutes. Need eeskirjad on Hispaania õigusaktides sõnaselgelt ette nähtud ja kohaldatavad täiesti tavapärasel viisil. Maksuasjade vaidekomisjonide sõltumatust tugevdab see, et nende liikmed võivad jääda eriarvamusele.

23. Ministrite nõukogu võim määrata ametisse keskse vaidekomisjoni liikmeid laieneb ju ka võimuks keskse vaidekomisjoni liikmeid tagandada, mida saab, nagu näib, teha lihtsalt kuninga dekreedi avaldamisega Hispaania riigi teatajas. [19] Nagu komisjon oma kirjalikes vastustes teatavatele, konkreetselt Euroopa Kohtu menetluse osalistele esitatud küsimustele täheldas, on seda võimu viimastel aastatel sageli kasutatud.

24. Nii näiteks – ja nagu märkis komisjon – tagandati 13. jaanuaril 2012 keskse vaidekomisjoni president [20] ja üks liige [21] ning see liige määrati keskse vaidekomisjoni uueks presidendiks [22]. Samamoodi tagandati 1. juunil 2018 keskse vaidekomisjoni president [23] ja määrati uus [24]. Samuti tagandati 6. juulil 2018 veel neli keskse vaidekomisjoni liiget ja määrati ametisse kaheksa uut. [25]

16 Tal on majandus- ja rahandusministeeriumis peadirektori teenistusaste.

17 Neil on majandus- ja rahandusministeeriumis asepeadirektori teenistusaste.

18 Vt kuninga 7. septembri 2018. aasta dekreedi 1113/2018 (Real Decreto 1113/2018) artikkel 6. Tuleb tähele panna, et kuigi maksuasjade vaidekomisjonidel on aruandekohustus rahanduse riigisekretäri ees, on kuninga dekreedi 1113/2018 (Real Decreto 1113/2018) artikli 6 lõikes 1 ette nähtud, et see ei kahjusta nende funktsionaalset sõltumatust majandus-halduslike vaidluste lahendamisel.

19 Kuninga dekreedi 520/2005 artikli 29 lõige 2.

20 Kuninga 13. jaanuari 2012. aasta dekreet 117/2012 (Real Decreto 117/2012), *BOE* nr 12; 14.1.2012, lk 2867.

21 Kuninga 13. jaanuari 2012. aasta dekreet 118/2012 (Real Decreto 118/2012), *BOE* nr 12; 14.1.2012, lk 2877.

22 Kuninga 13. jaanuari 2012. aasta dekreet 125/2012 (Real Decreto 125/2012), *BOE* nr 12; 14.1.2012, lk 2884.

23 Kuninga 22. juuni 2018. aasta dekreet 614/2018 (Real Decreto 614/2018), *BOE* nr 152; 23.6.2018, lk 64031.

24 Kuninga 22. juuni 2018. aasta dekreet 620/2018 (Real Decreto 620/2018), *BOE* nr 152; 23.6.2018, lk 64037.

25 Kuninga 6. juuli 2018. aasta dekreet 836/2018 (Real Decreto 836/2018), *BOE* nr 164; 7.7.2018, lk 68370.

25. Muidugi ei soovi ma heita kahtlust ega varju konkreetsetele ametisse määramise ega ametist taandamise juhtudele, millele komisjon on Euroopa Kohtu tähelepanu juhtinud. Sellegipoolest – kuigi paljud maksuasjade vaidekomisjonide (sealhulgas keskse vaidekomisjoni) liikmed võivad jääda ametisse pikkadeks perioodideks,[26] nagu on toonitanud Hispaania valitsus – väärib ikkagi tähelepanu, et ei ole kehtestatud selgeid seadusandlikke kaitsemeetmeid, mis tagaksid, et nende organite presidenti ega liikmeid ei tagandata muidu kui põhjendatult või teovõimetuse tõttu.

26. Selles aspektis on ajalugu olnud kohtujurist Saggio poolel, kes väljendas kohtuasjas, milles tehti 21. märtsi 2000. aasta otsus Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), muret selle üle, et asjaolud, mille korral võidakse ametist tagandamise võimu kasutada, „ei ole seaduses selgelt ja ammendavalt määratletud“.[27] Lõpuks oleneb keskse vaidekomisjoni presidendi ja liikmete ametis olek Hispaania õiguse praeguse seisu juures Hispaania valitsuse (ministrite nõukogu) tahtest ja tujust. Seetõttu ei ole keskse vaidekomisjoni presidendi ja liikmete ametiaeg teoreetiliselt ega ka tegelikult püsiv ning puuduvad tagatised niisuguse ametist tagandamise vastu, mis ei ole põhjendatud või tingitud teovõimetusest, nagu on kohtuliku sõltumatuse puhul tavaks ja mõõdapääsmatu ning nagu on kujunenud kõikide liidu liikmesriikide konstitutsioonilises ja põhiseaduslikus teoorias ja praktikas.

2. Maksukorralduse seaduse artikkel 243: erakorraline vaie ühtse pretsedendi loomiseks

27. Alluvus maksuasjade vaidekomisjonidele on kohustuslik ja vaid juhul, kui vaidlust ühe aasta jooksul ei lahendata, võib pöörduda tavalistesse Hispaania kohtutesse.[28] Samuti ei ole kahtlust, et kohaldatavad õigusnormid on maksuasjade vaidekomisjonidele (sealhulgas kesksele vaidekomisjonile) siduvad ja nad kohaldavad maksuvaidluste lahendamisel tavakohaseid õigusstandardeid.

28. Lisaks tavalistele vaietele, mida esitatakse kesksele vaidekomisjonile piirkondlike ja kohalike maksuasjade vaidekomisjonide otsuste peale,[29] on maksukorralduse seaduse artiklis 243 ette nähtud ka nn erakorraline vaie ühtse pretsedendi loomiseks[30].

29. Maksukorralduse seaduse artikli 243 sätetest selgub, et Hispaania maksuhaldur saab esitada keskse vaidekomisjoni erikojale erakorralise vaide väitega, et selle vaidekomisjoni varasem otsus või varasemad otsused on valed.

26 Mis on vahest vähemalt osalt tingitud nende mandaadi tähtajatusest.

27 Ettepanek liidetud kohtuasjades Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 16).

28 Vt maksukorralduse seaduse artikli 240 lõige 1 ja artikkel 249.

29 Vt maksukorralduse seaduse artikkel 241.

30 Maksukorralduse seaduse artiklis 243 „Erakorraline vaie ühtse pretsedendi loomiseks“ on sätestatud:

„1. Kui majandus- ja rahandusministeeriumi peadirektor maksustamise alal ei nõustu keskse vaidekomisjoni maksuotsuste sisuga, võib ta esitada nende otsuste peale erakorralise vaide ühtse pretsedendi loomiseks.

Selliseid erakorralisi vaideid võivad esitada ka autonoomsete piirkondade ja autonoomse staatusega linnade peadirektorid maksustamise alal või samaväärsed organid, kui vaie on seotud asjaomasest autonoomsest piirkonnast või autonoomse staatusega linnast sõltuva organi otsusega.

2. Sellist vaiet on pädev lahendama ühtsete pretsedentide loomise erikoda. Erikoja koosseisus on eesistujana keskse vaidekomisjoni president, kolm sama vaidekomisjoni liiget, majandus- ja rahandusministeeriumi peadirektor maksustamise alal, riigi maksuameti peadirektor, riigi maksuameti selle osakonna peadirektor või direktor, mille valitsemisalas vaidlustatud otsuses viidatud akti välja andnud organ tegutseb, ning maksukohustuslaste kaitse nõukogu president.

Kui vaie on seotud autonoomsest piirkonnast või autonoomse staatusega linnast oleneva organi otsusega, käsitatakse viiteid riigi maksuameti direktorile või riigi maksuameti asjaomase osakonna peadirektorile või direktorile kui viiteid vastava autonoomse piirkonna või autonoomse staatusega linna samaväärsetele või samalaadsetele organitele.

3. Vaide suhtes tehakse otsus erikoja liikmete häälteenamusega. Häälte võrdse jagunemise korral määrab tulemuse presidendi hääl.

4. Vaide suhtes tehakse otsus kuue kuu jooksul ning selles võetakse arvesse konkreetsest olukorda seoses vaidlustatud otsusega, luues kohaldatava pretsedendi.

5. Selliste vaideotsustega kehtestatud pretsedent on siduv maksuasjade vaidekomisjonidele, autonoomsete piirkondade ja autonoomse staatusega linnade maksuorganitele ning riigi maksuameti ja autonoomsete piirkondade ning autonoomse staatusega linnade asutuste ülejäänud osadele.“

30. Väärib erilist tähelepanu, et niisuguse vaide saab esitada üksnes majandus- ja rahandusministeeriumi peadirektor maksustamise alal,[31] kuigi ta on ise keskse vaidekomisjoni erikoja koosseisus koos riigi maksuameti peadirektori ja riigi maksuameti selle osakonna peadirektori või direktoriga, mille valitsemisalas vaidlustatud otsuses viidatud akti välja andnud organ tegutseb, ning maksukohustuslaste kaitse nõukogu presidendiga.

31. Väga iseäralik on seegi, et kaheksaliikmelisse erikotta kuulub ka riigi maksuameti osakonna peadirektor, ehkki vaidlustatud otsuse on teinud tema enda asutus. Minu arvates on see vastuolus põhimõttega *nemo judex in causa sua* ja endastmõistetavalt vastuolus harta artikli 47 teises lõigus sätestatud aluspõhimõttega, mille kohaselt on nõutav sõltumatu ja erapooletu kohus.

B. Kas keskne vaidekomisjon on piisavalt sõltumatu, et teda saaks pidada ELTL artikli 267 tähenduses kohtuks

32. Nagu kohtujurist Stix-Hackl kohtuasjas Wilson esitatud ettepaneku (C-506/04, EU:C:2006:311) punktis 45 märkis, on sõltumatuse kriteerium vahest „kõige olulisem tunnus eristamaks siseriiklikku kohut haldusasutusest“.

33. Samuti väljendas samalaadset seisukohta Euroopa Kohus 16. veebruari 2017. aasta kohtuotsuse Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126) punktides 37 ja 38:

„Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et eelotsusetaotluse esitanud organi sõltumatuse nõudel on kaks aspekti. Esimene, väline aspekt eeldab, et asjaomane instants täidab oma ülesandeid täiesti iseseisvalt, ilma mis tahes hierarhilise või alluvussuhteta ja saamata kelleltki korraldusi või juhiseid […], ning on seega kaitstud väljastpoolt tuleva sekkumise või surve eest, mis võiks ohtu seada selle liikmete poolt neile lahendada antud vaidlustes otsuse tegemise sõltumatuse. […]

Teine, sisemine aspekt on seotud erapooletuse mõistega ja selle eesmärk on võrdse distantsi säilitamine menetlusosaliste ja nende vastavate huvide vahel menetluse eset arvestades. See aspekt eeldab objektiivsust ja huvi puudumist seoses vaidluse tulemusega, välja arvatud õigusnormide range kohaldamine […].“

34. Nimetatud kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus, et avalikus teenistuses olev kohtusekretär (edaspidi *Secretario Judicial*) „saab kõigi oma ülesannete täitmisel juhtnööre oma ülemuselt“, välja arvatud juhul, kui ta täidab kohtulikku tõestamispädevust. Euroopa Kohus leidis, et kõnealusel juhul pidi *Secretario Judicial* „põhikohtuasjas vaidluse all oleva maksmata esindajatasu nõude läbivaatamisel juhinduma ametialaselt kõrgemalseisva juhiga ühtse tegevuse ja alluvuse põhimõtetest“.[32]

35. Sellest tulenevalt ei olnud *Secretario Judicial* ELTL artikli 267 tähenduses „kohus“.

36. Põhjustel, mida olen juba kirjeldanud, olen seisukohal, et keskse vaidekomisjoni liikmed ei ole piisavalt sõltumatud, et niisugust organit saaks ELTL artikli 267 tähenduses kohtuks pidada. Jõuan sellele järeldusele järgmistel põhjendustel.

31 Või autonoomsete piirkondade ja autonoomse staatusega linnade peadirektorid maksustamise alal või samaväärsed organid, kui vaie on seotud asjaomasest autonoomsest piirkonnast või autonoomse staatusega linnast sõltuva organi otsusega.

32 Vt 16. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, punkt 41). Lõpuks oli sama seisukohta väljendanud ka Euroopa Inimõiguste Kohus 25. veebruari 1997. aasta otsuses Findlay *vs.* Ühendkuningriik (avaldus nr 22107/93, CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), kus ta osutas, et Ühendkuningriigis tol ajal kehtinud sõjatribunali korra kohaselt olid kõik asjaomase sõjatribunali liikmed auastmelt alamal kui sõjatribunali vastutav ohvitser. Sealsamas märkis Euroopa Inimõiguste Kohus: „Selleks et säiliks kohtu sõltumatus ja erapooletus, võib ka väline olla oluline. Kuna kõik hr Findlay asjas otsuse teinud sõjatribunali koosseisu liikmed olid auastmelt alamal kui vastutav ohvitser ja kuulusid tema käsuliini, võivad hr Findlay kahtlused tribunali sõltumatuse ja erapooletuse suhtes olla objektiivselt põhjendatud. […]“.

37. Esiteks, kuigi on selge, et keskne vaidekomisjon kohaldab maksuvaidluste lahendamisel õigusnorme ja tavakohaseid õigusstandardeid ning on teataval määral alaline, nagu on iseloomulik kohtuasutustele, ei ole keskse vaidekomisjoni liikmetel tingimata vajalikku ametikoha püsivust,[33] mis on, nagu Euroopa Kohus 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsuse Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) punktis 45 märkis, õigusemõistmise eeltingimus.

38. Juba sellest, et keskse vaidekomisjoni liikmeid on kuninga dekreediga tagandatud põhjendustel, mis näivad olevat olnud vastava aja valitsusele otstarbekad, piisab tõendamaks, et kesksel vaidekomisjonil seda määravalt tähtsat ja vajalikku omadust ei ole.[34] Selle sõltumatuse nõude aspekti täitmiseks oleks keskse vaidekomisjoni liikmetel vaja tegelikke ja tõhusaid seadusega ette nähtud tagatisi niisuguse tagandamise vastu, mis ei ole põhjendatud ega tingitud teovõimetusest.

39. Teiseks seisneb veel üks sõltumatuse nõude aspekt, mida on väljendatud 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsuse Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) punktis 44, selles, et asjasse puutuv organ „täidab kohtu ülesandeid täiesti iseseisvalt, olemata kellegagi hierarhilises või alluvussuhtes ja saamata kelleltki korraldusi või juhiseid, ning et ta on seega kaitstud väljastpoolt tuleva sekkumise või surve eest, mis võib kahjustada selle organi liikmete otsustusvabadust ja mõjutada nende otsuseid“.

40. Paljuski saab sama öelda käesolevas asjas, niivõrd kui see puudutab erakorralist vaiet ühtse pretsedendi loomiseks, sest maksukorralduse seaduse artikli 243 kohaselt peab vaiet arutava keskse vaidekomisjoni erikoja koosseisus olema selle vaide esitanud üksuse peadirektor ja ka vaidlustatud otsuse teinud riigi maksuameti peadirektor. Kuigi maksukohustuslase huve esindab eeldatavasti maksukohustuslaste kaitse nõukogu president,[35] peab maksukorralduse artikliga 243 kehtestatud süsteem, mille kohaselt esitatakse erakorralisi vaideid ühtse pretsedendi loomiseks, *näima* keskmisele mõistlikule maksukohustuslasele, kes on esitanud kesksele vaidekomisjonile maksualase vaide, maksuhalduri kasuks kallutatuna selles osas, mis puudutab seadusega ette nähtud erikoja koosseisu.

41. Igal juhul peab keskse vaidekomisjoni sõltumatusele kahtlust heitma juba seegi, et teatavatel keskse vaidekomisjoni liikmetel on tugevad institutsioonilised sidemed maksuhalduriga. Nagu Euroopa Kohus 19. septembri 2006. aasta kohtuotsuses Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587, punkt 49) märkis: „Õigusemõistmisele loomupärane sõltumatuse mõiste tähendab eelkõige seda, et asjaomane organ tegutseb selle otsuse, mille peale kaebus on esitatud, vastu võtnud asutuse suhtes kolmanda isikuna […]“. Arvestades majandus- ja rahandusministeeriumi peadirektori maksustamise alal, riigi maksuameti peadirektori või riigi maksuameti osakonna peadirektori või direktori positsiooni hierarhias ja maksuhalduri struktuuris, oleks raske väita, et neid isikuid saab pidada maksuvaidluses kolmandateks isikuteks selles mõttes, mida Euroopa Kohus on 19. septembri 2006. aasta kohtuotsuses Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587) silmas pidanud.

42. Ka sellest, et maksukorralduse seaduse artiklis 243 on ette nähtud niisugune erakorralise vaide menetlus, mida saab esitada ainult maksuhaldur ise, jääb mulje, et vahest ei peaks keskne vaidekomisjon liiga innukalt kõrvale kalduma võimuasutustele meelepärasest maksualaste õigusaktide tõlgendusest, sest kui ta seda teeks, saaks majandus- ja rahandusministeeriumi peadirektor maksustamise alal kasutada maksukorralduse seaduse artiklis 243 ette nähtud erakorralise vaide menetlust. See on samuti vastuolus sõltumatuse mõistetega, sest juba selle menetluse olemasolu ja

33 Euroopa Kohus viitab „asjasse puutuva organi liikmete ametist tagandamise keelule“.

34 Euroopa Kohus märkis 19. septembri 2006. aasta kohtuotsuse Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587) punktis 53: „Need sõltumatuse ja erapooletuse tagatised eeldavad selliste normide olemasolu, mis puudutavad muu hulgas organi koosseisu, nimetamist, ametiaega ning ka *liikmete* hääletamisest hoidumise, taandamise ja *tagasikutsumise* aluseid, ning need lubavad ümber lükata üksikisiku põhjendatud kahtlusi selles osas, kas nimetatud organ on väljaspool väliste tegurite haardeulatust, ja selles osas, kas nimetatud organ on tema ees olevate huvide suhtes neutraalne.“ Kohtujuristi kursiiv.

35 Maksukorralduse seaduse artikli 34 lõikes 2 on sätestatud:
„Rahandusministeeriumi juures tegutsev maksukohustuslaste kaitse nõukogu tagab maksukohustuslaste õiguste kehtivuse, lahendab kaebusi, mis tulenevad maksusüsteemi kohaldamisest riigiorganite poolt, ning esitab asjakohaseid soovitusi ja ettepanekuid eeskirjades ette nähtud kujul ja tagajärgedega.“

erikoja liikmesus võivad kujutada endast kavalat survet, mis võib, kui kasutada Euroopa Kohtu sõnastust 16. veebruari 2017. aasta kohtuotsuse Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126) punktis 37, „ohtu seada selle liikmete poolt neile lahendada antud vaidlustes otsuse tegemise sõltumatuse“.

43. Seetõttu olen kõikidel nendel põhjendustel seisukohal, et keskne vaidekomisjon ei vasta sõltumatuse nõuetele, mis peavad olema täidetud, et ta oleks ELTL artikli 267 tähenduses „kohus“. Kuigi Euroopa Kohus ei tegutse range pretsedentide süsteemi kohaselt, on siiski selge, et 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsuses Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) kasutatud põhjendused ei ole rahuldavad ja seda otsust ei tuleks selles küsimuses enam järgida.

44. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et ta ei ole pädev keskse vaidekomisjoni eelotsusetaotlust lahendama.

IV. Ettepanek

45. Nendel kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et ta ei ole pädev Tribunal-Económico Administrativo Centrali (keskne maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania) esitatud eelotsusetaotlust lahendama.