Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. HOGAN
представено на 1 октомври 2019 година[1]

Дело C-274/14

Banco de Santander S.A.

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания)

„Преюдициално запитване — Държавна помощ — Система на данъчно облагане — Корпоративен данък — Приспадане — Амортизиране на финансовата репутация, която произтича от придобиването на дялово участие от поне 5 % от предприятия, които подлежат на данъчно облагане в Испания, в предприятия, подлежащи на данъчно облагане извън тази държава членка — Член 267 ДФЕС — Допустимост на преюдициалното запитване — Определение за „юрисдикция“ — Независимост — Липса на компетентност на Съда“

I. Въведение

1. В своето заключение, представено на 7 октомври 1999 г. по съединени дела Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:1999:489), генералният адвокат Saggio е заключил, че испански данъчен съд — Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Регионален административно-икономически съд на Каталуня, Испания), не е юрисдикция за целите на член 177 от Договора за ЕО (към настоящия момент член 267 ДФЕС)[2]. Тъй като не е убеден, че Регионалният административно-икономически съд на Каталуня може да се счита за достатъчно независим, за да отговори на изискванията, предвидени от Съда, той е заключил, че този орган не може да се приеме за юрисдикция за целите на сегашния член 267 ДФЕС.

1 Език на оригиналния текст: английски.

2 Вж. също заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer по дело De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, т. 26), в което генералният адвокат се позовава на постепенното облекчаване на изискването за независимост, което завършва с постановяването на решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145). Генералният адвокат Ruiz-Jarabo Colomer се съгласява изводите на генералния адвокат Saggio в заключението му, представено на 7 октомври 1999 година по съединени дела Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:1999:489), и уточнява в заключението си по дело De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, т. 28), че „членовете на [административно-икономическите съдилища] се назначават от администрацията и се избират от министъра, който има право да ги освободи от длъжност, без да спазва ясни и категорични законови разпоредби. Поради това не може да се твърди, че правилата за дейността на органа гарантират несменяемостта на неговите членове и поради това изглежда съмнително дали той притежава степен на независимост, която му позволява да се противопостави на евентуална неправомерна намеса и натиск от страна на изпълнителната власт“. Генералният адвокат Ruiz-Jarabo Colomer заключава, че административно-икономическите съдилища не могат да бъдат квалифицирани като „юрисдикция“.

2. С тази цел генералният адвокат Saggio изтъква близките структурни връзки, които Регионалният административно-икономически съд на Каталуня има с Ministerio de Economía y Hacienda (испанското Министерство на икономиката и финансите)[3], като се има предвид и фактът, че председателят и членовете на органа са „държавни служители, назначени с одобрението на министъра“[4]. Той също така отбелязва, че министърът има правомощието да отстрани членовете на органа от длъжност, „но обстоятелствата, при които тази власт може да се упражнява, не изглеждат ясно и изчерпателно определени от закона“[5].

3. Както се установява в решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145), Съдът не е съгласен със заключението на генералния адвокат Saggio. Той стига до извода, че е налице „разделение на функциите между, от една страна, отделите на данъчната администрация, отговарящи за управлението, определянето и събирането“ на данъци, и от друга страна, Регионалният административно-икономически съд на Каталуня, който се произнася „по жалбите, подадени срещу решенията на тези отдели, без да получава указания от данъчната администрация“[6].

4. Правото на ЕС се е развивало след постановяването на решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145). Понастоящем член 2 ДЕС предвижда, че Съюзът се основава на зачитането на върховенството на закона. Член 19, параграф 2 ДЕС предвижда, че съдиите и генералните адвокати на Съда „се избират измежду лица, чиято независимост е извън съмнение“. Член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“) предвижда гаранция за ефективни средства за правна защита и разглеждане от „независим и безпристрастен съд“.

5. В съответствие може би с тази еволюция на Договора и на Хартата Съдът впоследствие развива впечатляваща съдебна практика по отношение на изискванията за независимост на съдебната власт. Голяма част от тази съвременна съдебна практика е обобщена в решението на Съда от 27 февруари 2018 г., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. В това решение Съдът подчертава, че независимостта на националните съдилища е от основно значение „за правилното функциониране на системата за съдебно сътрудничество, въплътена в предвидения в член 267 ДФЕС механизъм на преюдициалното запитване“[7]. Същността на тези изисквания за независимост на съдебната власт след това са възхитително обобщени от Съда по следния начин:

„Независимостта на националните съдилища е от основно значение за правилното функциониране на системата за съдебно сътрудничество, въплътена в предвидения в член 267 ДФЕС механизъм на преюдициалното запитване, доколкото […] този механизъм може да бъде задействан само от орган, на който е възложено да прилага правото на Съюза и който изпълнява този критерий за независимост.

3 Вж. заключението на генералния адвокат Saggio по съединени дела Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:1999:489, т. 15). От представената на Съда преписка е видно, че компетентното понастоящем испанско министерство е Министерството на финансите и публичната служба (Ministerio de Hacienda y Función Pública). За да се избегне объркване, ще продължа да го наричам Министерството на икономиката и финансите.

4 Вж. също заключението на генералния адвокат Saggio по съединени дела Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:1999:489, т. 16).

5 Заключение на генералния адвокат Saggio по съединени дела Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:1999:489, т. 16).

6 Решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 39).

7 Решение от 27 февруари 2018 г., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, т. 43).

Понятието за независимост предполага в частност, че съответният орган упражнява правораздавателните си функции напълно самостоятелно, без да е йерархично обвързан или да е подчинен на когото и било и без да получава нареждания или инструкции от какъвто и да било вид, и че по този начин е защитен от външна намеса или натиск, които могат да накърнят независимостта на членовете му при вземането на решение и да повлияят на съответните решения […].

Също както *несменяемостта* на членовете на съответния орган (вж. по-конкретно решение от 19 септември 2006 г., Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, т. 51), фактът, че те получават заплащане, съответстващо на значимостта на изпълняваните от тях функции, представлява присъща гаранция за независимостта на съдебната власт“ [8].

II. Контекст на преюдициалното запитване

7. Настоящото преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (Централен административно-икономически съд, Мадрид, Испания) (наричан по-нататък „TEAC“) с акт от 2 април 2014 г. и постъпило в Съда на 5 юни 2014 г., насочва вниманието към посочените по-горе въпроси. Въпреки че това запитване се отнася до TEAC, подобни органи съществуват в различни автономни области на Испания. По делото, по което е постановено решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145), преюдициалното запитване е било отправено от Регионалния административно-икономически съд на Каталуня, но за целите на настоящото производство е без значение дали седалището на административно-икономическия съд се намира централно в Мадрид (както в настоящия случай) или в автономна област (какъвто е случаят по делото, по което е постановено решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145).

8. Преюдициалното запитване по настоящото дело се отнася главно до тълкуването на Решение 2011/5/ЕО на Комисията от 28 октомври 2009 г. (в което се разглеждат свързани с държавните помощи аспекти на специална испанска данъчна схема, предвиждаща данъчна амортизация на финансовата репутация за придобиване на значителни дялови участия в чуждестранни дружества), както се прилага от Кралство Испания [9]. Запитването също така поставя под въпрос валидността на решението на Комисията за откриване на процедура съгласно член 108, параграф 2 ДФЕС във връзка с държавна помощ SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) — данъчна амортизация на финансовата репутация за придобиване на значителни дялови участия в чуждестранни дружества [10], както и на Решение (ЕС) 2015/314 на Комисията от 15 октомври 2014 година относно държавна помощ SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), приведена в действие от Испания Схема за данъчна амортизация на финансовата репутация при придобиване на дялови участия в чуждестранни дружества (нотифицирано под номер C(2014) 7280) [11].

9. Преюдициалното запитване е отправено във връзка с жалба до TEAC от Banco de Santander срещу акт за установяване на данъчни задължения на испанския данъчен инспекторат. Този акт за установяване на данъчни задължения е съставен след придобиването от Banco de Santander през май 2002 г. на 100 % от акциите на германско дружество, AKB, за сумата от

8 Решение на Съда от 27 февруари 2018 г., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, т. 43—45). Курсивът е мой.

9 Решение на Комисията относно данъчна амортизация на финансовата репутация за придобиване на значителни дялови участия в чуждестранни дружества C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), приведена в действие от Испания (ОВ L 7, 2011 г., стр. 48).

10 ОВ C 258, 2013 г., стр. 8

11 ОВ L 56, 2015 г., стр. 38.

1 099 999 999 EUR. Около шест месеца по-късно Banco de Santander прехвърля дяловете в AKB на две свързани дружества. В крайна сметка Banco de Santander твърди, че финансовата репутация, свързана с тази сделка, може да бъде амортизирана в съответствие с данъчните облекчения, предвидени в испанското данъчно законодателство.

10. За целите на настоящото производство не е необходимо да се разглеждат подробно нито материалноправните аспекти на преюдициалното запитване, нито дори доста заплетената процесуална история на това преюдициално запитване, тъй като производството по него е спряно след първоначалното му отправяне през 2014 г. поради наличието на множество други производства, чрез които законосъобразността на Решение 2011/5 е оспорена пред Общия съд и пред Съда, по-специално по делото, по което е постановено решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981) [12]. Бих искал също да отбележа, че към настоящия момент законосъобразността на Решение 2015/314 също се оспорва пред Общия съд [13].

III. Правомощия на Съда

11. Причината, поради която доста лаконично описах материалноправните аспекти на преюдициалното запитване и историята на производството до момента, е, че понастоящем пред Съда има само един въпрос, а именно дали ТЕАС е „юрисдикция“ по смисъла на член 267 ДФЕС.

12. В преюдициалното си запитване ТЕАС посочва, че административно-икономическите съдилища са юрисдикции по смисъла на член 267 ДФЕС, тъй като те отговарят на условията, предвидени в практиката на Съда. ТЕАС посочва, че тази позиция е потвърдена с решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145). Бих искал да отбележа, че в т. 38 от своето решение от 27 февруари 2018 г., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), Съдът посочва, че факторите, които трябва да бъдат взети предвид при преценката дали даден орган е „юрисдикция“, включват, наред с другото, дали органът е законоустановен, дали е постоянно действащ, дали юрисдикцията му е задължителна, дали производството е състезателно, дали той прилага правни норми и дали е независим. В становището си Комисията изразява съмнения относно независимостта на ТЕАС. С решение от 30 април 2019 г. Съдът постановява, че първоначално следва да се разгледа въпросът дали той е компетентен да отговори на въпросите, поставени от ТЕАС. На страните са изпратени редица писмени въпроси относно компетентността на Съда, за да могат те да представят писмени становища в това отношение, и на 2 юли 2019 г. е проведено съдебно заседание.

13. Ако ТЕАС не е такава юрисдикция, на съдържащите се в неговото преюдициално запитване въпроси не може да се отговори, тъй като Съдът не е компетентен да го разгледа. Ако обаче бъде прието обратното становище, тогава, разбира се, Съдът би бил длъжен да разгледа по същество тези въпроси в рамките на последващо решение.

14. Всичко това поставя на свой ред основния въпрос дали решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145), остава правно релевантно с оглед на развитието на практиката на Съда след постановяването на това решение.

12 С жалбата си по дело C-20/15 P Европейската комисия иска от Съда да отмени решение от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия (T-219/10, EU:T:2014:939), с което Общият съд отменя член 1, параграф 1 и член 4 от Решение 2011/5. Съдът отменя решението на Общия съд и връща делото на последния. В своето решение от 15 ноември 2018 г., World Duty Free Group/Комисия (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), Общият съд отхвърля жалбата за отмяна на Решение 2011/5. По дело C-64/19 P на 29 януари 2019 година Кралство Испания подава жалба срещу решението на Общия съд, постановено на 15 ноември 2018 г. по дело T-219/10 RENV World Duty Free Group/Комисия (ОВ C 112, 2019 г., стр. 36).

13 Вж. например дело T-252/15: жалба, подадена на 21 май 2015 г. — Ferrovial и др./Комисия (ОВ C 245, 2015 г., стр. 35).

15. Според мен решението на Съда по това дело, че TEAC се е ползвал с достатъчно гаранции за независимост, така че да се квалифицира като юрисдикция по смисъла на член 267 ДФЕС, вече не може да се поддържа, не на последно място предвид съображенията на Съда, изложени в последващи дела, като например в решение от 27 февруари 2018 г., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Поради това считам, че в настоящото производство не трябва да се следва решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145). Ето защо според мен TEAC не разполага с достатъчно независимост, за да може да представлява „юрисдикция“ по смисъла на член 267 ДФЕС. Поради това Съдът не е компетентен да отговори на въпросите, поставени от TEAC.

16. Преди да обясня защо стигам до този извод, първо трябва да се разгледа ралевантното испанско законодателство и практика.

A. Релевантното испанско право и практика

17. Законодателството, което понастоящем урежда TEAC, се съдържа в редица испански закони и укази. Функцията на TEAC е да се произнася по жалби, подадени срещу административни актове, които са издадени по-специално от органите на Министерството на икономиката и финансите. Първоначално тази функция е била възложена на административно-икономическите съдилища съгласно Кралски указ от 16 юни 1924 г.

18. Настоящата уредба на TEAC се съдържа главно в Ley 58/2003 General Tributaria (Закон 58/2003 за установяване на Общ данъчен кодекс) от 17 декември 2003 г. (наричан по-нататък „LGT“) [14] и в Real Decreto 520/2005 (Кралски указ 520/2005) от 13 май 2005 г. [15]. Този указ обаче е периодично изменян.

1. Назначаване и отстраняване от длъжност на председател и членове на TEAC

19. Председателят [16] и членовете [17] на TEAC са държавни служители, които отговарят за решаването на данъчни спорове. Те се назначават с кралски указ от испанското правителство (Министерски съвет) по предложение на министъра на икономиката и финансите измежду държавните служители, за които е установено, че притежават необходимия опит и репутация в тази област. Освен това различните административно-икономически съдилища (включително TEAC) не попадат под егидата на Министерството на правосъдието или на орган, отговарящ за организацията на съда: те са по-скоро неразделна част от Министерството на икономиката и финансите [18].

20. Макар да е вярно, че членовете на TEAC сами по себе си не са отговорни за действителното управление и събиране на данъците, все пак е трудно да се избегне впечатлението, че самият TEAC е неразделна част от цялата система на данъчната администрация в Испания.

14 BOE № 302 от 18 декември 2003 г., стр. 44987.

15 BOE № 126 от 27 май 2005 г., стр. 17835.

16 Той или тя е със степен на генерален директор в Министерството на икономиката и финансите.

17 Те имат степента на заместник генерален директор в Министерството на икономиката и финансите.

18 Вж. член 6 от Real Decreto 1113/2018 (Кралски указ 1113/2018) от 7 септември 2018 г. Следва да се отбележи, че въпреки факта, че административно-икономическите съдилища са отговорни пред държавния финансов секретар, в член 6, параграф 1 от Real Decreto 1113/2018 (Кралски указ 1113/2018) се посочва, че това не засяга тяхната функционална независимост при решаването на икономически и административни спорове.

21. Banco de Santander отбелязва, че мандатът на председателя и членовете на ТЕАС е безсрочен и може да бъде за цял живот до пенсионирането им. Освен това обстоятелството, че председателят и членовете на ТЕАС се назначават и освобождават с указ от Министерския съвет, който е върховният колективен орган на изпълнителната власт, избягва намесата на данъчната администрация. Освен това според Banco de Santander правомощието на правителството да назначава, отстранява или да не подновява мандата на членовете на даден съд, само по себе си не засяга тяхната независимост. То също така твърди, че не е изненадващо правомощието да се назначават и отстраняват членове при условията на свободна преценка, тъй като това са безсрочни мандати. В действителност последиците от това правомощие са сходни с тези на правомощието да не се подновява даден мандат, когато той има определен срок.

22. Испанското правителство посочва, че членовете на административно-икономическите съдилища се назначават за неопределен период от време и техният състав не подлежи на промяна от страна на правителството. Това може да се види по отношение на ТЕАС, чиито членове се назначават за дълъг период от време, дори десетилетия, въпреки политическите промени по време на четиригодишните парламентарни мандати. Освен това според испанското правителство членовете на административно-икономическите съдилища се подчиняват на същите правила за самоотвод и отвод като административните съдилища. Тези правила са изрично посочени в испанското законодателство и се прилагат напълно нормално. Независимостта на административно-икономическите съдилища се засилва от факта, че техните членове могат да изразяват особено мнение.

23. Бих отбелязал, че правомощието на Министерски съвет да назначава членовете на ТЕАС, включва и правомощие за отстраняване на членовете на ТЕАС, които, както изглежда, могат да бъдат отстранявани чрез просто публикуване на кралски указ в Държавен вестник на Испания[19]. Всъщност, както отбелязва Комисията в писмените си отговори на някои въпроси, конкретно отправени към страните от Съда, това правомощие често се упражнява през последните години.

24. Така например, както е посочено от Комисията, на 13 януари 2012 г. председателят на ТЕАС[20] и член на ТЕАС[21] са били отстранени и този член е номиниран за нов председател на ТЕАС[22]. По същия начин на 1 юни 2018 г. е отстранен председателят[23] на ТЕАС, а друг е номиниран[24]. На 6 юли 2018 г. четирима други членове на ТЕАС са отстранени, а още осем са потвърдени[25].

25. Разбира се, не възнамерявам да поставям под съмнение или да клеветя легитимността на конкретните номинации или отстранявания от длъжност, представени на вниманието на Съда от Комисията. При все това, макар много от членовете на различните административно-икономически съдилища (включително ТЕАС) да могат да останат на служба в продължение на значителни периоди от време[26] — факт, изтъкнат от испанското правителство — все пак е изненадващо, че не съществуват ясни законодателни гаранции, за да се гарантира несменяемостта на председателя и членовете на тези субекти, освен при наличие на основателна причина или (физическа) неспособност.

19 Член 29, параграф 2 от Кралски указ 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012 (Кралски указ 117/2012) от 13 януари 2012 г., BOE № 12 от 14 януари 2012 г., стр. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (Кралски указ 118/2012) от 13 януари 2012 г., BOE № 12 от 14 януари 2012 г., стр. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (Кралски указ 125/2012) от 13 януари 2012 г., BOE № 12 от 14 януари 2012 г., стр. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (Кралски указ 614/2018) от 22 юни 2018 г., BOE № 152 от 23 юни 2018 г., стр. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (Кралски указ 620/2018) от 22 юни 2018 г., BOE № 152 23 юни 2018 г., стр. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (Кралски указ 836/2018) от 6 юли 2018 г., BOE № 164 от 7 юли 2018 г., стр. 68370.

26 Което се дължи вероятно поне отчасти на отворения край на мандата им.

26. В това отношение историята е на страната на генералния адвокат Saggio, когато по делото, по което е постановено решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145), той изразява загриженост, че обстоятелствата, при които може да се упражнява правомощието за отстраняване от длъжност, „не изглеждат ясно и изчерпателно определени със закон“[27]. В крайна сметка според настоящото испанско законодателство председателят и членовете на TEAC заемат длъжност според волята и желанията на испанското правителство (Министерски съвет). Следователно председателят и членовете на TEAC не се ползват нито на теория, нито на практика с несменяемост или каквато и да е гаранция срещу отстраняване, освен поради основателна причина или (физическа) неспособност, както е обичайно и необходимо за съдебната независимост в отражение както на теорията, така и на практиката във връзка с конституциите и основните закони на всички държави — членки на Съюза.

2. Член 243 от LGT — извънредна жалба за уеднаквяване на практиката

27. Компетентността на административно-икономическите съдилища е задължителна и само ако спорът не бъде решен в рамките на една година, могат да бъдат сезирани обикновените испански съдилища[28]. Също така няма съмнение, че административно-икономическите съдилища (включително TEAC) са обвързани от приложимия закон и прилагат конвенционални правни стандарти при решаването на тези данъчни спорове.

28. Освен обичайните жалби до TEAC от регионални и местни административно-икономически съдилища[29], в член 243 от LGT се предвижда и т.нар. извънредна жалба за уеднаквяване на практиката[30].

29. От разпоредбите на член 243 от LGT следва ясно, че испанските данъчни органи могат да подадат извънредна жалба до специален състав на TEAC, когато твърдят, че предходно решение или предходно решение на този орган са погрешни.

27 Заключение по съединени дела Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:1999:489, т. 16).

28 Вж. член 240, параграф 1 и член 249 от LGT.

29 Вж. член 241 от LGT.

30 Член 243 от LGT, озаглавен „Извънредна жалба за уеднаквяване на съдебната практика“, предвижда следното:
„1. Извънредна жалба за уеднаквяване на практиката може да бъде подадена от генералния данъчен директор в Министерството на икономиката и финансите срещу данъчните решения, издадени от Централния административно-икономически съд, когато този генерален директор не е съгласен със съдържанието на тези решения.
Такава извънредна жалба може да бъде подадена и от генералните данъчни директори на автономните области и градовете с автономен статут или равностойни на тях органи, когато обжалването е свързано с решение на орган, който е зависим от съответната автономна област или град с автономен статут.
2. Специалният състав за уеднаквяване на практиката е компетентен да разгледа такава жалба. Специалният състав е съставен от председателя на Централния административно-икономически съд, който председателства състава, трима членове на този орган, генералния данъчен директор в Министерството на икономиката и финансите, от генералния директор на Държавната агенция за данъчна администрация, генералният директор или директорът на отдела в Държавната агенция за данъчна администрация, с който органът, който е издал акта, посочен в обжалваното решение, е функционално свързан, и от председателят на Съвета за защита на данъкоплатците.
Когато обжалването е свързано с решение на орган, който е зависим от автономна област или град с автономен статут, под „директор на Държавната агенция за данъчна администрация“ и „генералния директор или директора на отдела в Държавната агенция за данъчна администрация“ се разбират еквивалентните или сходни органи на посочената автономна област или град с автономен статут.
3. Решението по жалбата се приема с мнозинство от членовете на специалния състав. В случай на равенство на гласовете председателят има решаващ глас.
4. Решението по жалбата се приема в шестмесечен срок, съобразява се с конкретното правно положение, свързано с обжалваното решение и с него се установява приложимата практика.
5. Създадената с такива решения практика е задължителна за административно-икономическите съдилища, за данъчните органи на автономните области и на градовете с автономен статут и за останалата част от държавната данъчна администрация и данъчната администрация на автономните области и градове с автономен статут“.

30. Поразително е, че жалбата може да бъде подадена само от генералния данъчен директор в Министерството на икономиката и финансите [31], въпреки че той или тя ще заседава и като част от специалния състав на TEAC заедно с генералния директор на Държавната агенция за данъчна администрация, генералния директор или директора на отдела в Държавната агенция за данъчна администрация, с който функционално е свързан органът, който е издал акта, посочен в обжалваното решение, и председателя на Съвета за защита на данъкоплатците.

31. Фактът, че генералният директор на Държавната агенция за данъчна администрация е и член на осемчленния специален състав — въпреки че неговата или нейната агенция е издала обжалваното решение — е сам по себе си изключителен факт. Според мен това е в противоречие с максимата nemo judex in causa sua и по дефиниция е в противоречие с основния принцип, прогласен в член 47, алинея втора от Хартата, който изисква независим и безпристрастен съд.

Б. Дали TEAC разполага с необходимата степен на независимост, за да представлява юрисдикция по смисъла на член 267 ДФЕС

32. Както посочва генералният адвокат Stix-Hackl в точка 45 от заключението си по дело Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), критерият за независимост „е може би най-важното разграничение между националните съдилища и административните органи“.

33. Съдът също се произнася в този смисъл в точки 37 и 38 от решение от 16 февруари 2017 г., Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

„В това отношение следва да се припомни, че изискването за независимост на запитващия орган има два аспекта. Първият аспект, който е външен, предполага, че посочената инстанция упражнява функциите си напълно самостоятелно, без да е йерархично обвързана или да е подчинена на когото и било и без да получава нареждания или инструкции от какъвто и да било вид […], като по този начин е защитена от външна намеса или натиск, които могат да застрашат независимостта на членовете ѝ при вземане на решение по повдигнатите пред тях спорове […].

Вторият аспект, който е вътрешен, е свързан с понятието за безпристрастност и се отнася до спазването на еднаква дистанция със страните по спора и съответните им интереси с оглед на предмета на спора. Този аспект изисква запазването на обективност и липсата на всякакъв интерес от изхода на спора извън строгото прилагане на правната норма […]“.

34. По това дело се приема, че съдебен секретар (Secretario Judicial), който е държавен служител, „получава инструкции от прекия си ръководител, които е длъжен да изпълнява“, освен когато упражнява удостоверителните си правомощия. Съдът е установил, че по това дело Secretario Judicial (съдебният секретар) провежда разглежданите производства за изпълнение на вземания за възнаграждения, „като спазва принципите на единно действие и на йерархична зависимост“ [32].

35. От това следва, че Secretario Judicial не е „юрисдикция“ по смисъла на член 267 ДФЕС.

31 Или от генералните данъчни директори на автономни области и градове с автономен статут, или равностойни органи, когато обжалването е свързано с решение на орган, който е зависим от съответната автономна област или град с автономен статут.

32 Вж. решение от 16 февруари 2017 г., Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, т. 41). На последно място, този аргумент е повдигнат и от Европейския съд по правата на човека по дело № 22107/93, решение от 25 февруари 1997 г., Findlay с/у Обединено кралство (CE:ECHR:1997:0225JUD002210793), в което той посочва факта, че по силата на военния режим, който е в сила в Обединеното кралство, членовете на въпросните военни съдилища са подчинени по военен ред на свикващия офицер. В това отношение Европейският съд по правата на човека отбелязва: „За да се запази доверието в независимостта и безпристрастността на съда, външните прояви може да са от значение. Тъй като всички членове на военния съд, постановил решение по делото на г-н Findlay, са подчинени на свикващия офицер и са част от неговата командна верига, съмненията на г-н Findlay относно независимостта и безпристрастността на съда биха могли да бъдат обективно обосновани. […]“.

36. Поради изложените по-горе съображения не считам, че членовете на TEAC притежават необходимата степен на независимост, така че този орган да може да се счита за юрисдикция по смисъла на член 267 ДФЕС. Правя този извод въз основа на следните съображения.

37. На първо място, докато TEAC ясно прилага правото и конвенционалните правни стандарти при разрешаването на данъчни спорове и разполага със степента на постоянност, характерна за съдебните органи, на членовете на TEAC липсва съществено качество на стабилност на мандата [33], което, както посочва Съдът в точка 45 от решение от 27 февруари 2018 г., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), е предварително условие за правораздаването.

38. Самият факт, че членовете на TEAC са били отстранени с кралски указ поради причини, които изглеждат целесъобразни на съответното правителството на власт, сам по себе си е достатъчен, за да докаже, че на TEAC му липсва това жизненоважно и съществено качество [34]. За да удовлетворят този аспект на изискването за независимост, е необходимо членовете на TEAC да се ползват с реални и ефективни правни гаранции срещу отстраняване, освен при наличие на основателна причина или (физическа) неспособност.

39. Второ, друг аспект на изискването за независимост, както е изразено в точка 44 от решение от 27 февруари 2018 г., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), е изискването съответният орган да „упражнява правораздавателните си функции напълно самостоятелно, без да е йерархично обвързан или да е подчинен на когото и било и без да получава нареждания или инструкции от какъвто и да било вид“.

40. В настоящия случай до голяма степен същото може да се каже, що се отнася до извънредната жалба за уеднаквяване на практиката, тъй като генералният директор на самата инстанция, която е подала жалбата, ще бъде принуден да заседава по силата на член 243 от LGT като член на специалния състав на TEAC, който разглежда жалбата, както ще заседава и генералният директор на Държавната агенция за данъчна администрация, която е взела самото обжалвано решение. Макар да е вярно, че интересите на данъчнозадълженото лице вероятно ще бъдат представлявани от председателя на Съвета за защита на данъкоплатците [35], това не променя факта, че предвид предвидения в закона особен състав на специалния състав в съзнанието на средностатистическия разумен данъкоплатец, който е подал данъчната си жалба до TEAC, самата система, въведена с член 243 от LGT по отношение на производството по извънредна жалба за уеднаквяване на практиката, изглежда ориентирана в полза на данъчните органи.

41. Във всеки случай фактът, че някои членове на специалния състав на TEAC имат силни институционални връзки с данъчната администрация, трябва сам по себе си да постави под съмнение независимостта на TEAC. Както отбелязва Съдът в точка 49 от решение от 19 септември 2006 г., Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), „понятието за независимост, което е присъщо на правосъдната дейност, предполага преди всичко съответният орган да има качеството на трето лице по отношение на, приел обжалваното решение“. Като се има предвид йерархичният статут и позицията в рамките на данъчната администрация на генералния

33 Съдът се позовава на „несменяемостта на членовете на съответния орган“.

34 В точка 53 от решение от 19 септември 2006 година, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), Съдът посочва, че: „тези гаранции за независимост и безпристрастност изискват наличието на правила, по-конкретно що се отнася до състава на инстанцията, назначаването, срока на упражняване на функциите, както и основанията за самоотвод, отвод и *освобождаване от длъжност на членовете ѝ*, които дават възможност да се отстрани всяко оправдано съмнение в съзнанието на страните в производството относно неподатливостта на посочената инстанция към външни фактори и неутралността ѝ по отношение на противопоставящите се интереси“. Курсивът е мой.

35 Член 34, параграф 2 от LGT предвижда, че:
„Съветът за защита на данъкоплатците, който е интегриран в Министерството на финансите, гарантира ефективността на правата на данъкоплатците, разглежда жалбите, произтичащи от прилагането на данъчната система от страна на държавните органи, и прави съответните предложения във формата и с предвидените в подзаконовите актове последици“.

данъчен директор в Министерството на икономиката и финансите, генералния директор на Държавната агенция за данъчна администрация, генералния директор или директора на отдела в Държавната агенция за данъчна администрация, би било трудно да се приеме, че тези лица могат да се разглеждат като трети лица в спор по данъчни въпроси по смисъла, вложен от Съда в решение от 19 септември 2006 г., Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Впрочем самият факт, че член 243 от LGT предвижда такава извънредна процедура по обжалване чрез жалба, която самата данъчната администрация може да подаде, създава впечатление, че TEAC може би не трябва да се отклонява прекалено много от тълкуването на данъчното законодателство, предпочетено от органите, тъй като в противен случай генералният данъчен директор в Министерството на икономиката и финансите би могъл да се позове на процедурата за извънредно обжалване, предвидена в член 243 от LGT. Това е в противоречие и с понятията за независимост, тъй като самото съществуване на тази процедура и членството в специалния състав могат да служат като форма на едва доловим натиск, който по думите на Съда в точка 37 от решение от 16 февруари 2017 г., Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), може „да изложи на опасност независимото решение на членовете му във връзка с производствата пред тях“.

43. Поради всички тези съображения считам, че TEAC не отговаря на изискванията за независимост, които са необходими, за да представлява „юрисдикция“ по смисъла на член 267 ДФЕС. Макар Съдът да не прилага строга прецедентна система, все пак е ясно, че мотивите на решение от 21 март 2000 г., Gabalfrisa и др. (C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145), са незадоволителни и че това решение вече не трябва да се следва, що се отнася до този въпрос.

44. Ето защо предлагам на Съда да постанови, че не е компетентен да се произнесе по отправеното от TEAC преюдициално запитване.

IV. Заключение

45. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да постанови, че не е компетентен да се произнесе по преюдициалното запитване, отправено от Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания).