Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
GERARD HOGAN IŠVADA,
pateikta 2019 m. spalio 1 d.[1]

Byla C-274/14

Banco de Santander SA

(*Tribunal-Económico Administrativo Central, Espagne* (Centrinis mokesčių teismas) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Valstybės pagalba – Mokesčių sistema – Pelno mokestis – Atskaitymas – Prestižo vertės, gautos įmonėms, Ispanijos rezidentėms mokesčių tikslais, įsigijus bent 5 % įmonių, reziduojančių mokesčių tikslais už šios valstybės narės teritorijos ribų, amortizacija – SESV 267 straipsnis – Prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumas – Sąvokos teismas apibrėžtis – Nepriklausomumas – Teismo jurisdikcijos nebuvimas“

I. Įžanga

1. Savo išvadoje, priimtoje 1999 m. spalio 7 d. sujungtose bylose *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489), generalinis advokatas A. Saggio priėjo prie išvados, kad Ispanijos regioninis mokesčių teismas – *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña* (toliau – Katalonijos regioninis mokesčių teismas, Ispanija) – neatitiko teismo apibrėžties pagal EB sutarties 177 straipsnį (dabartinis SESV 267 straipsnis)[2]. Kadangi jis nebuvo įsitikinęs, ar Katalonijos regioninis mokesčių teismas galėjo būti laikomas pakankamai nepriklausomu, kad atitiktų Teisingumo Teismo nustatytus kriterijus, todėl jis nusprendė, kad šis teismas iš tikrųjų negalėjo būti laikomas teismu pagal dabartinį SESV 267 straipsnį.

1 Originalo kalba: anglų.

2 Taip pat žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą, pateiktą byloje *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366, 26 punktas). Savo išvadoje generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer mini laipsnišką nepriklausomumo reikalavimo supaprastinimą, kuris galiausiai buvo patvirtintas 2000 m. kovo 21 d. Sprendime *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer pritarė generalinio advokato A. Saggio vertinimui, kurį šis pateikė savo išvadoje 1999 m. spalio 7 d. sujungtose bylose *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489), ir savo išvadoje byloje *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366, 28 punktas) nurodė, kad „[mokesčių teismo] narius įdarbina administracija ir paskiria ministras, kuris turi įgaliojimus juos atleisti griežtai nesilaikydamas įstatyme aiškiai ir kategoriškai nustatytų sąlygų. Todėl negalima teigti, kad institucijos veiklos taisyklės padeda garantuoti jos narių įgaliojimų pastovumą, todėl atrodo abejotina, kad ji yra pakankamai nepriklausoma, kad galėtų atsilaikyti prieš galimą netinkamą vykdomosios valdžios kišimąsi ir spaudimą“. Generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer priėjo prie išvados, kad [mokesčių teismai] negali būti apibūdinami kaip „bendrosios kompetencijos teismai“.

2. Šiuo tikslu generalinis advokatas A. Saggio atkreipė dėmesį į glaudžius Katalonijos regioninis mokesčių teismas struktūrinius ryšius su *Ministerio de Economía y Hacienda* (Ispanijos ekonomikos ir finansų ministerija) [3], įskaitant faktą, kad teismo pirmininkas ir nariai buvo „ministro pritarimu paskirti valstybės tarnautojai“ [4]. Jis taip pat pažymėjo, kad ministras turėjo įgaliojimus atleisti teismo narius iš pareigų, „tačiau atrodo, kad aplinkybės, kuriomis būtų galima pasinaudoti tokiais įgaliojimais, įstatyme nėra aiškiai ir išsamiai apibūdintos“ [5].

3. Kaip matyti, Teisingumo Teismas 2000 m. kovo 21 d. priimtame Sprendime *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) nepritarė generalinio advokato A. Saggio išvadai. Jis padarė išvadą, kad „funkcijos buvo paskirstytos tarp, viena vertus, mokesčių institucijos, atsakingos už [mokesčių] administravimą, sumokėjimą ir susigrąžinimą, departamentų“, ir, kita vertus, Katalonijos regioninis mokesčių teismas, kuris priimdavo sprendimus „dėl skundų, susijusių su tų departamentų sprendimais, ir negaudavo jokių nurodymų iš mokesčių institucijos“ [6].

4. Nuo to laiko, kai 2000 m. kovo 21 d. buvo priimtas Sprendimas *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), ES teisė pasikeitė. ES sutarties 2 straipsnyje dabar nustatyta, kad Sąjunga grindžiama pagarbos teisinei valstybei vertybe. ES sutarties 19 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad Teisingumo Teismo teisėjai ir generaliniai advokatai „parenkami iš asmenų, kurių nepriklausomumas nekelia abejonių“. Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnyje nustatyta garantija, susijusi su veiksminga teisine gynyba ir bylos nagrinėjimu „nešališkame ir nepriklausomame teisme“.

5. Remdamasis šiomis Sutarties ir Chartijos nuostatomis, Teisingumo Teismas vėliau suformavo įspūdingą teismo jurisprudenciją, kurioje aptariami teismų nepriklausomumo reikalavimai. Didžiąją dalį šios naujausios jurisprudencijos Teisingumo Teismas apibendrino savo 2018 m. vasario 27 d. Sprendime *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. Tame sprendime Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nacionalinių teismų nepriklausomumas buvo būtinas tam, „kad tinkamai veiktų teismų bendradarbiavimo sistema, kurią įgyvendina SESV 267 straipsnyje numatytas kreipimosi dėl prejudicinio sprendimo priėmimo mechanizmas“ [7]. Šių teismų nepriklausomumo reikalavimų esmę Teisingumo Teismas puikiai apibūdino taip:

„Nacionalinių teismų nepriklausomumas pirmiausia yra būtinas tam, kad tinkamai veiktų teismų bendradarbiavimo sistema, kurią įgyvendina SESV 267 straipsnyje numatytas kreipimosi dėl prejudicinio sprendimo priėmimo mechanizmas; <…> šis mechanizmas gali būti inicijuotas tik Sąjungos teisę taikančios institucijos, kuri, be kita ko, atitinka šį nepriklausomumo kriterijų.

Nepriklausomumo sąvoka, be kita ko, suponuoja, kad institucija savo jurisdikcinę veiklą vykdo visiškai autonomiškai, jos nesaisto jokie hierarchijos ar pavaldumo ryšiai, ji negauna jokių nurodymų ar įpareigojimų, taigi yra apsaugota nuo išorinio poveikio ar spaudimo, kurie gali kelti grėsmę jos narių nepriklausomam sprendimų priėmimui ir turėti įtakos jų sprendimams <…>.

Kaip ir atitinkamos institucijos narių įgaliojimų *pastovumas* (žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, 51 punktą), tokio dydžio atlyginimo, kuris atitiktų teisėjų vykdomų svarbių įgaliojimų lygį, mokėjimas yra būtina jų nepriklausomumo garantija“ [8].

3 Žr. generalinio advokato A. Saggio išvadą, pateiktą sujungtose bylose *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489 15 punktas). Iš Teisingumo Teismui pateiktų dokumentų matyti, kad kompetentinga Ispanijos ministerija dabar yra Finansų ir valstybės tarnybos ministerija (*El Ministerio de Hacienda y Función Pública*). Tačiau siekdamas išvengti painiavos, toliau vartosiu terminą Ekonomikos ir finansų ministerija.

4 Žr. generalinio advokato A. Saggio išvadą, pateiktą sujungtose bylose *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16 punktas).

5 Generalinio advokato A. Saggio išvada, pateikta sujungtose bylose *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16 punktas).

6 2000 m. kovo 21 d. Sprendimas *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 39 punktas).

7 2018 m. vasario 27 d. Sprendimas *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117, 43 punktas).

8 2018 m. vasario 27 d. Sprendimas *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117, 43–45 punktai). Išskirta autoriaus.

II. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą aplinkybės

7. Visų šių klausimų esmė trumpai apibendrinama pagal SESV 267 straipsnį pateiktame šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą, dėl kurio *Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid* (Centrinis mokesčių teismas, Madridas, Ispanija) (toliau –TEAC) 2014 m. balandžio 2 d. priėmė sprendimą ir kurį 2014 m. birželio 5 d. pateikė Teisingumo Teismui. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su TEAC, tačiau įvairiuose Ispanijos autonominiuose regionuose taip pat veikia panašūs subjektai. Byloje *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), kurioje sprendimas buvo priimtas 2000 m. kovo 21 d., prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė Katalonijos regioninis mokesčių teismas, tačiau, nagrinėjant šią bylą, atrodo, visiškai nesvarbu, ar mokesčių teismas veikia Madride (kaip yra šioje byloje), ar autonominiame regione (kaip yra byloje, *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), kurioje sprendimas buvo priimtas 2000 m. kovo 21 d.).

8. Šioje byloje pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą iš esmės yra susijęs su 2009 m. spalio 28 d. Komisijos sprendimo 2011/5/EB (kuriame aptariami specialios Ispanijos mokesčių sistemos, kurioje numatyta finansinės prestižo vertės amortizacija mokesčių tikslais įsigijus užsienio bendrovės akcijų, aspektai) aiškinimu atsižvelgiant į tai, kaip jį taiko Ispanijos Karalystė[9]. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą taip pat keliamas klausimas dėl Komisijos sprendimo pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą procedūrą, susijusią su valstybės pagalba SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Finansinės prestižo vertės amortizavimas mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų, galiojimo[10] ir 2014 m. spalio 15 d. Komisijos sprendimo (ES) 2015/314 dėl valstybės pagalbos SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), kurią įgyvendino Ispanija finansinės prestižo vertės amortizacijos mokesčių tikslais įsigyjant užsienio bendrovės akcijų (pranešta Dokumentu Nr. C(2014) 7280)[11], galiojimo.

9. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateikiamas atsižvelgiant į skundą dėl Ispanijos mokesčių inspekcijos atlikto mokesčių vertinimo, kurį *Banco de Santander* padavė TEAC. Šis mokestinis vertinimas buvo atliktas po to, kai *Banco de Santander* 2002 m. gegužės mėn. įsigijo 100 % Vokietijos bendrovės AKB akcijų už 1 099 999 999 EUR. Praėjus maždaug šešiems mėnesiams *Banco de Santander* AKB akcijas perleido dviem susijusioms įmonėms. *Banco de Santander* galiausiai teigė, kad finansinio prestižo vertė, susijusi su tuo sandoriu, galėjo būti amortizuota pagal Ispanijos mokesčių teisės aktuose numatytas mokesčių lengvatas.

10. Šioje byloje nebūtina kaip nors išsamiai nagrinėti prašymo priimti prejudicinį sprendimo esmės arba, tiesą sakant, gana painios šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą procedūrų istorijos, nes šio prašymo nagrinėjimas sustabdytas nuo to laiko, kai 2014 m. buvo pateiktas pirmasis prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl įvairių kitų Bendrajame Teisme ir Teisingumo Teisme sprendžiamų bylų, kuriose buvo ginčijamas Sprendimo 2011/5 teisėtumas, visų pirma tai pasakytina apie bylą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981)[12], kurioje sprendimas buvo priimtas 2016 m. gruodžio 21 d. Be to, pažymėtina, kad Sprendimo 2015/314 teisėtumas dabar taip pat ginčijamas Bendrajame Teisme[13].

9 2009 m. spalio 28 d. Komisijos sprendimas Nr. 2011/5/EB dėl Ispanijos įgyvendinto perviršinės vertės mokesčio mažinimo įsigyjant didelę užsienio bendrovės akcijų dalį Nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (OL L 7, 2011, p. 48).

10 OL C 258, 2013, p. 8.

11 OL L 56, 2015, p. 38.

12 Paduodama apeliacinį skundą byloje C-20/15 P, Europos Komisija prašė panaikinti 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939), kuriuo Bendrasis Teismas panaikino Sprendimo 2011/5 1 straipsnio 1 dalį ir 4 straipsnį. Teisingumo Teismas panaikino Bendrojo Teismo sprendimą ir jį grąžino tam teismui. Savo 2018 m. lapkričio 15 d. Sprendime *World Duty Free Group / Komisija* (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) Bendrasis Teismas atmetė prašymą panaikinti Sprendimą 2011/5. Byloje C-64/19 P Ispanijos Karalystė 2019 m. sausio 29 d. padavė skundą dėl 2018 m. lapkričio 15 d. Bendrojo Teismo priimto sprendimo byloje T-219/10 RENV *World Duty Free Group / Komisija* (OL C 112, 2019, p. 36).

13 Žr., pavyzdžiui, bylą T-252/15: 2015 m. gegužės 21 d. pareikštas ieškinys – *Ferrovial ir kt. / Komisija* (OL C 245, 2015, p. 35).

III. Teisingumo Teismo jurisdikcija

11. Priežastis, dėl kurios tik trumpai aptariau prašymo priimti prejudicinį sprendimą esmę ir procedūrų istoriją iki šios dienos, yra ta, kad dabar Teisingumo Teisme nagrinėjamas tik vienas klausimas, t. y. ar TEAC yra teismas pagal SESV 267 straipsnį.

12. Savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą TEAC nurodo, kad mokesčių teismai yra teismai pagal SESV 267 straipsnį, nes jie atitinka Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytas sąlygas. TEAC nurodė, kad ši pozicija buvo patvirtinta 2000 m. kovo 21 d. Sprendime *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Galima paminėti, kad savo 2018 m. vasario 27 d. Sprendimo *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117) 38 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant, ar institucija yra teismas, *inter alia*, apima tai, ar ji įsteigta pagal įstatymą, ar veikia nuolat, ar jos jurisdikcija privaloma, ar joje taikoma *inter partes* procedūra, ar ji taiko teisės taisykles ir ar yra nepriklausoma. Savo pastabose Komisija iškėlė abejones dėl TEAC nepriklausomumo. 2019 m. balandžio 30 d. sprendimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad pirmiausia reikėtų nagrinėti klausimą, ar jis turi jurisdikciją atsakyti į TEAC užduotus prejudicinius klausimus. Tai šaliai buvo nusiųsta daugybė rašytinių klausimų, susijusių su Teisingumo Teismo jurisdikcija, kad TEAC tuo aspektu galėtų pateikti rašytines pastabas, o žodinis posėdis buvo surengtas 2019 m. liepos 2 d.

13. Jeigu TEAC nėra toks teismas, tuomet į prašyme priimti prejudicinį sprendimą TEAC pateiktus klausimus negalima atsakyti, nes Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos svarstyti prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Tačiau jeigu būtų prieita prie priešingos išvados, tuomet Teisingumo Teismas, žinoma, būtų įpareigotas išnagrinėti tikrąją šių klausimų esmę, paskui priimti sprendimą.

14. Dėl visų šių priežasčių kyla pagrindinis klausimas, ar 2000 m. kovo 21 d. Sprendimas *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) išlieka tinkamas teisinis pagrindas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudencijos pokyčius nuo to laiko, kai tas sprendimas buvo priimtas pirmą kartą.

15. Mano manymu, toje byloje priimtas Teisingumo Teismo sprendimas, pagal kurį mokesčių teismai naudojosi pakankamomis nepriklausomumo garantijomis, kurios padėjo užtikrinti, kad jis būtų laikomas teismu pagal SESV 267 straipsnį, jau nebetaikytinas, ypač atsižvelgiant į Teisingumo Teismo argumentus paskesnėse bylose, pavyzdžiui, 2018 m. vasario 27 d. Sprendime *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117). Todėl manau, kad šioje byloje nereikėtų vadovautis 2000 m. kovo 21 d. Sprendimu *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Taigi nemanau, kad TEAC turi pakankamą nepriklausomumo laipsnį, kad pagal SESV 267 straipsnį jį būtų galima laikyti teismu. Tai reiškia, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į TEAC užduotus prejudicinius klausimus.

16. Prieš paaiškindamas priežastis, kuriomis remdamasis priėjau prie šios išvados, pirmiausia turiu išnagrinėti taikytinus Ispanijos teisės aktus ir praktiką.

A. Taikytina Ispanijos teisė ir praktika

17. Dabartinės teisės nuostatos, kuriomis reglamentuojamas TEAC, išdėstytos įvairiuose Ispanijos įstatymuose ir dekretuose. TEAC funkcija yra nagrinėti ieškinius, pareikštus dėl administracinių potvarkių, kuriuos, *inter alia*, priėmė Ekonomikos ir finansų ministerijos organai. Ši funkcija iš pradžių buvo suteikta mokesčių teismams pagal 1924 m. birželio 16 d. Karaliaus dekretą.

18. Dabar TEAC iš esmės reglamentuojamas pagal 2003 m. gruodžio 17 d. *Ley 58/2003 General Tributaria* (Bendrasis mokesčių įstatymas Nr. 58/2003, toliau – LGT)[14] ir 2005 m. gegužės 13 d. *Real Decreto* 520/2005 (Karaliaus dekretas Nr. 520/2005[15]. Vis dėlto šis dekretas ilgainiui buvo keičiamas.

1. TEAC pirmininko ir narių paskyrimas ir atleidimas iš pareigų

19. TEAC pirmininkas[16] ir nariai[17] yra valstybės tarnautojai, kurie atsakingi už mokestinių ginčų sprendimą. Juos ekonomikos ir finansų ministro siūlymu skiria Ispanijos vyriausybė (Ministrų taryba), priimdama Karaliaus dekretą, o kandidatai atrenkami iš valstybės tarnautojų, kurie turi būtiną šios srities patirtį ir nepriekaištingą reputaciją. Be to, įvairūs mokesčių teismai (įskaitant TEAC) nėra pavaldūs Teisingumo departamentui arba už teismų darbo organizavimą atsakingai institucijai: jie veikiau yra sudedamoji Ekonomikos ir finansų ministerijos dalis[18].

20. Nors TEAC nariai iš tikrųjų patys nėra atsakingi už faktinį mokesčių administravimą ir surinkimą, vis dėlto susidaro įspūdis, kad pati TEAC yra sudedamoji visos Ispanijos mokesčių administravimo sistemos dalis.

21. *Banco de Santander* pažymėjo, kad TEAC pirmininko ir narių įgaliojimų trukmė yra neribota ir gali trukti visą gyvenimą iki jų išėjimo į pensiją. *Banco de Santander* taip pat teigia, kad tai, jog TEAC pirmininką ir narius priimdama dekretą paskiria ir atleidžia Ministrų taryba, kuri yra aukščiausia kolegiali vykdomosios valdžios institucija, padeda išvengti bet kokio mokesčių administratoriaus kišimosi. Be to, pasak *Banco de Santander*, vyriausybės įgaliojimai paskirti, atleisti teismo narius arba nepratęsti jų kadencijų patys savaime neturi įtakos jų nepriklausomumui. Jis taip pat teigia, kad įgaliojimai paskirti ir atleisti narius savo nuožiūra neturi kelti nuostabos, nes narių kadencija trunka neribotą laiką. Iš tikrųjų šių įgaliojimų pasekmės yra panašios į tas pasekmes, kurias sukelia įgaliojimai nepratęsti konkrečios trukmės kadencijos.

22. Ispanijos vyriausybė nurodė, kad mokesčių teismų nariai skiriami neribotam laikotarpiui ir vyriausybės sudėties pasikeitimai neturi tam įtakos. Šią nuostatą galima vertinti atsižvelgiant į TEAC, kurio nariai skiriami ilgam laikui, netgi dešimtmečiams, nepaisant politinių pokyčių, kurie įvyksta kas ketverius metus keičiantis įstatymų leidžiamajai valdžiai. Be to, pasak Ispanijos vyriausybės, mokesčių teismų nariams taikomos tokios pat susilaikymo ir nusišalinimo taisyklės, kurios galioja administraciniams teismams. Šios taisyklės yra aiškiai išdėstytos Ispanijos teisės aktuose ir taikomos visiškai įprastu būdu. Mokesčių teismų nepriklausomumą dar labiau sustiprina faktas, kad jų nariai gali pareikšti atskirąsias nuomones.

23. Norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad Ministrų tarybos įgaliojimai paskirti TEAC narius taip pat apima įgaliojimus atleisti TEAC narius, kurie, atrodo, gali būti atleisti Ispanijos oficialiajame leidinyje paprasčiausiai paskelbiant Karaliaus dekretą[19]. Tiesą sakant, kaip savo rašytiniuose atsakymuose į tam tikrus klausimus, kuriuos Teisingumo Teismas uždavė šalims, pažymėjo Komisija, pastaraisiais metais šiais įgaliojimais buvo dažnai naudojamasi.

14 BOE Nr. 302, 2003 m. gruodžio 18 d., p. 44987.

15 BOE Nr. 126, 2005 m. gegužės 27 d., p. 17835.

16 Pirmininkas turi Ekonomikos ir finansų ministerijos generalinio direktoriaus pareigų lygį.

17 Nariai turi Ekonomikos ir finansų ministerijos generalinio direktoriaus pavaduotojo pareigų lygį.

18 Žr. 2018 m. rugsėjo 7 d. *Real Decreto* 1113/2018 (Karaliaus dekretas Nr. 1113/2018) 6 straipsnį. Būtina pažymėti, kad, nepaisant fakto, jog mokesčių teismai atsiskaito finansų valstybės sekretoriui, *Real Decreto* 1113/2018 (Karaliaus dekretas Nr. 1113/2018) 6 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad tai neturi poveikio jų funkciniam nepriklausomumui, sprendžiant ekonominius administracinius ginčus.

19 Karaliaus dekreto Nr. 520/2005 29 straipsnio 2 dalis.

24. Taigi, pavyzdžiui, ir kaip nurodė Komisija, 2012 m. sausio 13 d. buvo atleistas TEAC pirmininkas [20] ir TEAC narys [21], kuris buvo paskirtas naujuoju TEAC pirmininku [22]. Panašiai 2018 m. birželio 1 d. TEAC pirmininkas [23] buvo atleistas ir paskirtas kitas pirmininkas [24]. 2018 m. liepos 6 d. buvo atleisti keturi kiti TEAC nariai ir patvirtinti aštuoni papildomi nariai [25].

25. Mano tikslas, žinoma, nėra kelti kokias nors abejones dėl konkrečių kandidatūrų ar atleidimo iš pareigų atvejų, apie kuriuos Teisingumo Teismą informavo Komisija, teisėtumo ar blogai apie juos atsiliepti. Vis dėlto, nors dauguma įvairių mokesčių teismų (įskaitant TEAC) narių iš tikrųjų gali eiti pareigas gana ilgą laikotarpį [26], – tai yra faktas, į kurį dėmesį atkreipė Ispanijos vyriausybė, – vis tiek kelia nuostabą tai, kad nėra jokių teisės aktuose numatytų galiojančių apsaugos priemonių, kuriomis būtų draudžiama atleisti narius be pagrįstos priežasties arba tais atvejais, kai šių subjektų pirmininkas ir nariai negali toliau eiti pareigų.

26. Šiuo aspektu bylos *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), kurioje sprendimas priimtas 2000 m. kovo 21 d., istorija buvo palanki generaliniam advokatui A. Saggio, kai jis išreiškė susirūpinimą, kad aplinkybės, kuriomis galima pasinaudoti atleidimo iš pareigų įgaliojimais, „nėra aiškiai ir išsamiai apibrėžtos įstatyme“ [27]. Galiausiai, atsižvelgiant į dabar galiojančią Ispanijos teisę, tai, ar TEAC pirmininkas ir jo nariai gali eiti pareigas, priklauso nuo Ispanijos vyriausybės (Ministrų tarybos) požiūrio ir malonės. Todėl TEAC pirmininkas ir nariai nei teoriškai, nei faktiškai neina pareigų nuolat ir jiems nesuteikiama jokių įgaliojimų pastovumo garantijų (išskyrus pagrįstą priežastį arba negalėjimą eiti pareigų), kurios būtų laikomos įprastu ir būtinu teismų nepriklausomumo aspektu ir kuriose atsispindėtų visų Sąjungos valstybių narių konstitucijų ir pagrindinių įstatymų teorija ir praktika.

2. LGT 243 straipsnis „Ypatingasis apeliacinis skundas, kuriuo siekiama suvienodinti precedentą“

27. Mokesčių teismų jurisdikcija yra privaloma ir į Ispanijos bendrosios kompetencijos teismus galima kreiptis tik jeigu ginčas neišsprendžiamas per vienus metus [28]. Nėra jokių abejonių, kad mokesčių teismai (įskaitant TEAC), spręsdami šiuos mokestinius ginčus, privalo laikytis taikomos teisės ir taikyti įprastus teisinius standartus.

28. Be įprastų apeliacinių skundų, kuriuos TEAC paduoda regioniniai ir vietos mokesčių teismai [29], LGT 243 straipsnyje taip pat numatyta galimybė paduoti vadinamąjį ypatingąjį skundą, kuriuo siekiama suvienodinti precedentą [30].

29. Iš LGT 243 straipsnio nuostatų aiškiai matyti, kad Ispanijos mokesčių institucijos gali paduoti ypatingąjį apeliacinį skundą TEAC specialiajai kolegijai, jeigu mano, kad ankstesnis tos institucijos sprendimas ar sprendimai buvo neteisingas (-i).

20 2012 m. sausio 13 d. *Real Decreto* 117/2012 (Karaliaus dekretas Nr. 117/2012, BOE Nr. 12, p. 2867).

21 2012 m. sausio 13 d. *Real Decreto* 118/2012 (Karaliaus dekretas Nr. 118/2012, BOE Nr. 12, p. 2877).

22 2012 m. sausio 13 d. *Real Decreto* 125/2012 (Karaliaus dekretas Nr. 125/2012, BOE Nr. 12, p. 2884).

23 2018 m. birželio 22 d. *Real Decreto* 614/2018 (Karaliaus dekretas Nr. 614/2018, BOE Nr. 152, p. 64031).

24 2018 m. birželio 22 d. *Real Decreto* 620/2018 (Karaliaus dekretas Nr. 620/2018, BOE Nr. 152, p. 64037).

25 2018 m. liepos 6 d. *Real Decreto* 836/2018 (Karaliaus dekretas Nr. 836/2018, BOE Nr. 164, p. 68370).

26 Galbūt bent iš dalies dėl neterminuotos jų įgaliojimų trukmės.

27 Išvada, pateikta sujungtose bylose *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, 16 punktas).

28 Žr. LGT 240 straipsnio 1 dalį ir 249 straipsnį.

29 Žr. LGT 241 straipsnį.

30 LGT 243 straipsnyje „Ypatingasis apeliacinis skundas, kuriuo siekiama suvienodinti precedentą“ nustatyta:

30. Ypač kelia nuostabą tai, kad atitinkamą skundą gali paduoti tik Ekonomikos ir finansų ministerijos apmokestinimo generalinis direktorius [31], net jeigu jis kartu yra TEAC specialiosios kolegijos narys, taip pat Valstybinės mokesčių administravimo agentūros generalinis direktorius, Valstybinės mokesčių administravimo agentūros departamento, kuriam funkciškai priklauso skundžiamame sprendime nurodytą aktą priėmusi institucija, generalinis direktorius arba direktorius ir Mokesčių mokėtojų gynimo tarybos pirmininkas.

31. Faktas, kad Valstybinės mokesčių administravimo agentūros departamento generalinis direktorius taip pat yra iš aštuonių asmenų sudarytos specialiosios kolegijos narys, net jeigu būtent jo agentūra priėmė skundžiamą sprendimą, taip pat išskirtinis. Manau, kad tai prieštarauja maksimai *nemo judex in causa sua* ir pagal apibrėžtį – pagrindiniam Chartijos 47 straipsnio 2 dalyje nustatytam nepriklausomo ir nešališko teismo principui.

B. Ar TEAC turi būtiną nepriklausomumo laipsnį, kad jį būtų galima laikyti teismu pagal SESV 267 straipsnį

32. Kaip nurodė generalinė advokatė Ch. Stix-Hackl savo išvados, pateiktos byloje *Wilson* (C-506/04, EU:C:2006:311), 45 punkte, nepriklausomumo kriterijus „veikiausiai yra svarbiausias nacionalin[ių] teism[ų]ir administracin[ių] institucij[ų] atskyrimo požymis“.

33. Teisingumo Teismas tos pačios nuostatos laikėsi 2017 m. vasario 16 d. Sprendimo *Margarit Panicello* (C-503/15, EU:C:2017:126) 37 ir 38 punktuose:

„Šiuo klausimu reikia priminti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusios institucijos nepriklausomumo reikalavimas turi du aspektus. Pirmasis aspektas yra išorinis ir jis suponuoja, kad institucija funkcijas vykdo visiškai nepriklausomai, jos nesaisto jokie hierarchijos ar pavaldumo ryšiai, ji negauna jokių nurodymų ar įpareigojimų <…>, nes taip ji apsaugoma nuo išorės įtakos ar spaudimo, kurie gali kelti grėsmę jos narių sprendimų dėl jiems pateiktų nagrinėti ginčų laisvei <…>.

Antrasis, vidinis, aspektas susijęs su nešališkumo sąvoka ir reikalauja vienodo nešališkumo bylos šalių ir jų atitinkamų interesų, susijusių su šios bylos dalyku, atžvilgiu. Šis aspektas reikalauja objektyvumo ir jokio suinteresuotumo bylos baigtimi nebuvimo, išskyrus, kad ginčas būtų išspręstas griežtai laikantis teisės normų. <…>“

„1. Ekonomikos ir finansų ministerijos apmokestinimo generalinis direktorius gali paduoti ypatingąjį apeliacinį skundą dėl precedento suvienodinimo, kuriuo apskundžiami Centrinio mokesčių teismo priimti mokestiniai sprendimai, kai šis generalinis direktorius nesutinka su tokių sprendimų turiniu.

Tokį ypatingąjį apeliacinį skundą taip pat gali paduoti autonominių bendruomenių ir autonominį statusą turinčių miestų apmokestinimo generaliniai direktoriai arba lygiavertės institucijos, kai skundas yra susijęs su sprendimu, kurį priėmė nuo atitinkamos autonominės bendruomenės arba autonominį statusą turinčio miesto priklausanti institucija.

2. Kompetenciją nagrinėti tokį skundą turi specialioji precedento suvienodinimo kolegija. Specialiąją kolegiją sudaro Centrinio mokesčių teismo pirmininkas, kuris pirmininkauja kolegijai, trys to teismo nariai, Ekonomikos ir finansų ministerijos apmokestinimo generalinis direktorius, Valstybinės mokesčių administravimo agentūros generalinis direktorius, Valstybinės mokesčių administravimo agentūros departamento, kuriam funkciškai priklauso skundžiamame sprendime nurodytą aktą priėmusi institucija, generalinis direktorius arba direktorius ir Mokesčių mokėtojų gynimo tarybos pirmininkas.

Jeigu apeliacinis skundas yra susijęs su institucijos, kuri yra priklausoma nuo autonominės bendruomenės arba autonominį statusą turinčio miesto, sprendimu, nuorodos į Valstybinės mokesčių administravimo agentūros generalinį direktorių ir Valstybinės mokesčių administravimo agentūros departamento generalinį direktorių arba departamentą suprantamos kaip lygiavertės minėtos autonominės bendruomenės arba autonominį statusą turinčio miesto institucijoms arba į jas panašios.

3. Sprendimas dėl apeliacinio skundo priimamas specialiosios kolegijos narių balsų dauguma. Balsams pasiskirsčius vienodai, lemiamą balsą visada turi pirmininkas.

4. Sprendimas dėl apeliacinio skundo priimamas per šešis mėnesius ir jame atsižvelgiama į konkrečią teisinę situaciją, susijusią su apskųstu sprendimu, be to, juo nustatomas taikomas precedentas.

5. Išnagrinėjus tokius apeliacinius skundus nustatytas precedentas yra privalomas mokesčių teismams, autonominių bendruomenių ir autonominį statusą turinčių miestų mokesčių institucijoms ir visiems kitiems valstybiniams mokesčių administratoriams ir autonominėms bendruomenėms bei autonominį statusą turintiems miestams.“

31 Arba autonominių bendruomenių apmokestinimo generaliniai direktoriai ir autonominį statusą turintys miestai ar lygiavertės institucijos, kai skundas yra susijęs su sprendimu, kurį priėmė nuo atitinkamos autonominės bendruomenės arba autonominį statusą turinčio miesto priklausanti institucija.

34. Toje byloje buvo nuspręsta, kad teismo kancleris (*Secretario Judicial*), kuris yra valstybės tarnautojas, „gauna ir privalo laikytis hierarchiniu požiūriu viršesnės institucijos nurodymų“, išskyrus atvejus, kai vykdo teisminio autentifikavimo funkcijas. Teisingumo Teismas nustatė, kad toje byloje teismo kancleriui (*Secretario Judicial* buvo pavesta nagrinėti ieškinį dėl nagrinėjamų mokesčių grąžinimo laikantis „veiksmų vieningumo ir hierarchinės priklausomybės principų“ [32].

35. Vadinasi, *Secretario Judicial* nebuvo teismas pagal SESV 267 straipsnį.

36. Dėl jau nurodytų priežasčių nemanau, kad TEAC nariai turi būtiną nepriklausomumo laipsnį, kad tokią instituciją būtų galima iš tikrųjų laikyti teismu pagal SESV 267 straipsnį. Šią išvadą darau dėl toliau išvardytų priežasčių.

37. Pirma, TEAC, spręsdamas mokestinius ginčus, taiko teisę ir įprastus teisinius standartus ir yra pakankamai pastovus, o tai – visų teisminių institucijų bruožas, tačiau jo nariams nėra būdinga esminė savybė, t. y. stabili kadencijos trukmė [33], kuri, kaip nurodė Teisingumo Teismas 2018 m. vasario 27 d. Sprendimo *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117) 45 punkte, yra būtina teisingumo vykdymo sąlyga.

38. Paties fakto, kad TEAC nariai buvo atleisti Karaliaus dekretu dėl priežasčių, kurios tą dieną vyriausybei atrodė tinkamos, pakanka įrodyti, kad TEAC trūksta šios gyvybiškai svarbios ir esminės savybės [34]. Siekiant patenkinti šį nepriklausomumo reikalavimo aspektą, reikėtų, kad TEAC nariams būtų suteiktos tikros ir veiksmingos teisinės garantijos, kurios padėtų apsaugoti juos nuo atleidimo, išskyrus atvejus, kai tam yra pagrįsta priežastis arba kai nariai negali toliau eiti pareigų.

39. Antra, papildomas nepriklausomumo reikalavimas, kaip apibūdinta 2018 m. vasario 27 d. Sprendimo *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117) 44 punkte, yra susijęs su tuo, kad atitinkama institucija „savo jurisdikcinę veiklą vykdo visiškai autonomiškai, jos nesaisto jokie hierarchijos ar pavaldumo ryšiai, ji negauna jokių nurodymų ar įpareigojimų“.

40. Iš esmės tą patį galima pasakyti šioje byloje, kiek tai susiję su ypatinguoju apeliaciniu skundu, kuriuo siekiama suvienodinti precedentą, nes paties šį skundą padavusio subjekto generalinis direktorius pagal LGT 243 straipsnį neišvengiamai dalyvaus kaip TEAC specialiosios kolegijos, kuri nagrinėja apeliacinį skundą, narys, taip pat dalyvaus Valstybinės mokesčių administravimo agentūros generalinis direktorius, kuris priėmė skundžiamą sprendimą. Iš tikrųjų mokesčių mokėtojų interesams tikriausiai atstovaus Mokesčių mokėtojų gynybos tarybos pirmininkas [35]; vis dėlto paprasto, protingo mokesčio mokėtojo, kuris padavė savo mokestinį skundą TEAC, manymu, pagal LGT 243 straipsnį nustatyta ypatingojo apeliacinio skundo, kuriuo siekiama suvienodinti precedentą, sistema, atsižvelgiant į konkrečią įstatyme nustatytą specialiosios kolegijos sudėtį, *atrodo*, turi būti vertinama kaip palanki mokesčių institucijoms.

32 Žr. 2017 m. vasario 16 d. Sprendimo *Margarit Panicello* (C-503/15, EU:C:2017:126, 41 punktas). Galiausiai tą pačią nuostatą nurodė Europos Žmogaus Teisių Teismas 1997 m. vasario 25 d. sprendime dėl paraiškos Nr. 22107/93 *Suomija prieš Jungtinę Karalystę* (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), kuriame atkreipė dėmesį į tai, kad pagal tuo metu Jungtinėje Karalystėje teismams galiojusį karinį režimą visi atitinkamų teismų, kuriems galiojo karinis režimas, nariai buvo pavaldūs teismo posėdį sušaukusiam karinį rangą turinčiam pareigūnui. Šioje byloje Europos Žmogaus Teisių Teismas pažymėjo: „Siekiant išlaikyti pasitikėjimą teismo nepriklausomumu ir nešališkumu, atvykimas į teismą gali būti svarbi aplinkybė. Kadangi visi teismo, kuriam taikomas karinis režimas, priėmusio sprendimą A. Findlay byloje, nariai buvo pavaldūs teismo posėdį sušaukusiam karinį rangą turinčiam pareigūnui ir privalėjo klausyti jo nurodymų, A. Findlay abejones dėl teismo nepriklausomumo ir nešališkumo galima objektyviai pateisinti <…>“.

33 Teisingumo Teismas pateikia nuorodą į „atitinkamos institucijos narių įgaliojimų pastovum[ą]“.

34 2006 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Wilson* (C-506/04, EU:C:2006:587) 53 punkte Teisingumo Teismas konstatavo: „[š]i būtinybė užtikrinti nepriklausomybę ir nešališkumą reikalauja, kad egzistuotų taisyklės, be kita ko, dėl teismo sudėties, jo *narių* paskyrimo, kadencijos bei susilaikymo, nusišalinimo ir *atšaukimo* priežasčių, kad teisės subjektams nekiltų jokių abejonių dėl to, jog šiam teismui nedaro įtakos išoriniai veiksniai, ir dėl jo neutralumo susikertančių interesų atžvilgiu“. Išskirta mano.

35 LGT 34 straipsnio 2 dalyje nustatyta:
„Mokesčių mokėtojų gynimo taryba, kuri veikia Finansų ministerijoje, užtikrina veiksmingą mokesčių mokėtojų teisių įgyvendinimą, nagrinėja skundus, susijusius su tuo, kaip valstybės institucijos užtikrina mokesčių sistemos veikimą, ir teikia susijusius pasiūlymus pagal taisyklėse nustatytą tvarką ir priemones.“

41. Bet kuriuo atveju tai, kad tam tikri TEAC specialiosios kolegijos nariai palaiko tvirtus institucinius ryšius su mokesčių administratoriumi, savaime taip pat turi kelti abejonių dėl TEAC nepriklausomumo. Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo 2006 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Wilson* (C-506/04, EU:C:2006:587) 49 punkte, „[n]epriklausomumo, kuris yra neatskiriamas nuo teisminės funkcijos, sąvoka pirmiausia reikalauja, kad atitinkama institucija būtų nepriklausoma nuo sprendimą, dėl kurio pareikštas ieškinys, priėmusios valdžios institucijos“. Atsižvelgiant į Ekonomikos ir finansų ministerijos apmokestinimo generalinio direktoriaus, Valstybinės mokesčių administravimo agentūros generalinio direktoriaus, Valstybinės mokesčių administravimo agentūros departamento generalinio direktoriaus arba direktoriaus hierarchinį statusą ir padėtį mokesčių administravimo sistemoje, būtų sudėtinga teigti, kad šie asmenys galėtų būti laikomi mokesčio ginčo trečiosiomis šalimis, atsižvelgiant į tai, ką 2006 m. rugsėjo 19 d. Sprendime *Wilson* (C-506/04, EU:C:2006:587) numatė Teisingumo Teismas.

42. Be to, pats faktas, kad LGT 243 straipsnyje nustatyta tokia ypatingojo apeliacinio skundo procedūra, kai skundą gali paduoti pačios mokesčių institucijos, dar labiau sustiprina įspūdį, kad TEAC tikriausiai neturėtų per daug lengvai nukrypti nuo mokesčių teisės aktų aiškinimo, kuriam pritaria valdžios institucijos, nes, jei taip darytų, tuomet Ekonomikos ir finansų ministerijos apmokestinimo generalinis direktorius galėtų taikyti LGT 243 straipsnyje nustatytą ypatingojo apeliacinio skundo procedūrą. Tai irgi nesuderinama su nepriklausomumo sąvokomis, nes pats šios procedūros buvimas ir narystė specialiojoje kolegijoje gali reikšti subtilų spaudimą, kuris, kaip 2017 m. vasario 16 d. Sprendimo *Margarit Panicello* (C-503/15, EU:C:2017:126) 37 punkte nurodė Teisingumo Teismas, „gali kelti grėsmę jos narių sprendimų dėl jiems pateiktų nagrinėti ginčų laisvei“.

43. Dėl visų šių priežasčių manau, kad TEAC netenkina nepriklausomumo, kuris yra būtinas, kad jį būtų galima laikyti teismu pagal SESV 267 straipsnį, reikalavimų. Nors Teisingumo Teismas netaiko jokios griežtos precedentų sistemos, vis tiek akivaizdu, kad 2000 m. kovo 21 d. Sprendime *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) pateikti argumentai yra nepatenkinami ir kad sprendimu nereikėtų toliau vadovautis tiek, kiek jis susijęs su šiuo klausimu.

44. Taigi Teisingumo Teismui siūlyčiau nuspręsti, kad jis neturi jokios jurisdikcijos priimti sprendimo dėl TEAC pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

IV. Išvada

45. Atsižvelgdamas į išdėstytas aplinkybes manau, kad Teisingumo Teismas turėtų nuspręsti, jog jis neturi jokios jurisdikcijos priimti sprendimo dėl *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis mokesčių teismas, Ispanija) pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą.