Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GERARD HOGAN
föredraget den 1 oktober 2019 [1]

Mål C-274/14

Banco de Santander SA

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal-Económico Administrativo Central (Madrids centrala skattedomstol, Spanien))

”Begäran om förhandsavgörande – Statligt stöd som ges av en medlemsstat – Skattesystem – Bolagsskatt – Avdrag – Avskrivning av mervärde från förvärv gjorda av företag med hemvist av skatteskäl i Spanien av aktieinnehav om minst fem procent i företag med hemvist av skatteskäl utanför Spanien – Artikel 267 FEUF – Upptagande till sakprövning av begäran om förhandsavgörande – Definition av en ’domstol’ – Oberoende – Domstolen saknar behörighet”

I. Inledning

1. I sitt förslag till avgörande föredraget den 7 oktober 1999 i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489), bedömde generaladvokaten Saggio att en spansk skattedomstol, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Kataloniens regionala skattedomstol, Spanien), inte var en domstol i den mening som avses i artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 267 FEUF). [2] Eftersom han inte var övertygad om att Kataloniens regionala skattedomstol kunde anses vara tillräckligt oberoende för att uppfylla de krav som ställts upp av EU-domstolen bedömde han att den inte kunde anses vara en domstol i den mening som avses i nuvarande artikel 267 FEUF.

2. Generaladvokaten Saggio hänvisade i detta avseende till den nära strukturella anknytningen mellan Kataloniens regionala skattedomstol och Ministerio de Economía y Hacienda (det spanska finansdepartementet). [3] samt den omständigheten att den domstolens ordförande och ledamöter var ”tjänstemän … och har utnämnts av ministern”. [4] Han konstaterade även att ministern hade behörighet att avsätta domstolens ledamöter men att denna ”behörighet … inte tycks vara begränsad till klara fall som uttryckligen är fastställda i lagen”. [5]

1 Originalspråk: engelska.

2 Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i målet De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punkt 26) där han hänvisade till den kontinuerliga uppluckringen av kravet på oberoende som kulminerade i domen av den 21 mars 2000 i målet Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Generaladvokaten Ruiz-Jarabo delade generaladvokaten Saggios bedömning i dennes förslag till avgörande föredraget den 7 oktober 1999 i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489) och anförde i sitt förslag till avgörande i målet De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punkt 28) att ”[m]edlemmarna i skattedomstolarna är tjänstemän inom förvaltningen, utsedda av ministern, som har befogenhet att avsätta dem utan att följa i lag klart och uttömmande angivna villkor. Det kan därför inte konstateras att reglerna för organets funktionssätt säkerställer medlemmarnas oavsättlighet och följaktligen förefaller det tvivelaktigt att de åtnjuter ett sådant oberoende att de kan stå emot eventuella otillbörliga ingripanden och påtryckningar från den verkställande makten.” Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer drog slutsatsen att skattedomstolarna inte kan betecknas som ”rättsskipande”.

3 Se förslag till avgörande av generaladvokat Saggio i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 15). Det framgår av handlingarna i målet att det behöriga spanska ministeriet nu är finans- och förvaltningsdepartementet (El Ministerio de Hacienda y Función Pública). Jag kommer dock att fortsätta att hänvisa till finansdepartementet för att undvika förvirring.

4 Se punkt 16 i förslag till avgörande av generaladvokaten Saggio i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489).

5 Förslag till avgörande av generaladvokaten Saggio i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 16).

3. EU-domstolen delade inte generaladvokaten Saggios uppfattning i domen av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Den bedömde att det förelåg en ”funktionsmässig uppdelning mellan skatteförvaltningen som ansvarar för förvaltning, uppbörd och taxering”, å ena sidan, och Kataloniens regionala skattedomstol som prövar ”klagomål som anförts mot skatteförvaltningens beslut utan att ta emot instruktioner från densamma”,[6] å andra sidan.

4. Sedan domen av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) meddelades har unionsrättens utveckling inte stått still. Nu föreskrivs i artikel 2 FEU att unionen ska bygga på respekten för rättsstaten. I artikel 19.2 FEU föreskrivs vidare att domstolens domare och generaladvokater ”ska utses bland personer vars oavhängighet inte kan ifrågasättas”. Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) innebär slutligen en garanti för ett effektivt rättsmedel och prövning i en rättvis och offentlig rättegång inför en ”oavhängig och opartisk domstol”.

5. I linje med denna utveckling i fördraget och stadgan har EU-domstolen utvecklat en imponerande rättspraxis avseende kraven på rättsligt oberoende. Mycket av denna samtida rättspraxis har sammanfattats av EU-domstolen i domen av den 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. I den domen framhöll EU-domstolen att de nationella domstolarnas oavhängighet i synnerhet är nödvändig ”för att systemet för domstolssamarbete – som möjligheten att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF ger uttryck för – ska kunna fungera väl”.[7] De huvudsakliga kraven på oavhängighet sammanfattades sedan föredömligt av domstolen på följande sätt:

”De nationella domstolarnas oavhängighet är i synnerhet nödvändig för att systemet för domstolssamarbete – som möjligheten att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF ger uttryck för – ska kunna fungera väl. … denna möjlighet [kan] således endast användas av en domstol som har till uppgift att tillämpa unionsrätten och som uppfyller bland annat detta villkor om oavhängighet.

Begreppet oavhängighet förutsätter i synnerhet att den aktuella instansen fullgör sina uppgifter helt självständigt, utan att vara underställd någon annan och utan att ta emot order eller instruktioner från något håll och att den således är skyddad mot yttre inblandning eller påtryckningar som kan äventyra dess ledamöters oberoende prövning och påverka deras avgöranden …

I likhet med det förhållandet att den aktuella instansens ledamöter är *oavsättliga* (se, bland annat, dom av den 19 september 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, punkt 51), är den omständigheten att de erhåller lön vars storlek motsvarar vikten av de funktioner de utövar en garanti som är grundläggande för domarnas oavhängighet.”[8]

II. Bakgrund till begäran om förhandsavgörande

7. Allt detta ställs på sin spets genom denna begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF som framställts av Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (Madrids centrala skattedomstol, Spanien) genom beslut av den 2 april 2014 som inkom till domstolen den 5 juni 2014. Detta förhandsavgörande rör Madrids centrala skattedomstol men det finns liknande organ i de olika autonoma regionerna i Spanien. I målet som avgjordes genom dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) råkade begäran om förhandsavgörande komma från

6 Dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 39).

7 Dom av den 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punkt 43).

8 Dom av den 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punkterna 43–45). Min kursivering.

Kataloniens regionala skattedomstol men det saknar i förevarande fall betydelse huruvida skattedomstolen ligger centralt i Madrid (som i detta mål) eller i en autonom region (som i det mål som avgjordes genom dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145)).

8. Begäran om förhandsavgörande i förevarande mål avser i huvudsak tolkningen av kommissionens beslut 2011/5/EG av den 28 oktober 2009 (vilket gäller statligt stöd i form av en särskild spansk skatteordning för avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag som den tillämpades av Konungariket Spanien).[9] Begäran om förhandsavgörande avser även giltigheten av kommissionens beslut att inleda ett förfarande enligt artikel 108.2 FEUF avseende statligt stöd SA.35550 (13/C) (f.d. 13/NN, f.d. 12/CP) – Avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag[10] och kommissionens beslut (EU) 2015/314 av den 15 oktober 2014 om det statliga stöd nr SA.35550 (13/C) (f.d. 13/NN) (f.d. 12/CP) som Spanien har genomfört för avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av aktieinnehav i utländska företag [delgivet med nr C(2014) 7280].[11]

9. Denna begäran om förhandsavgörande har framställts inom ramen för ett överklagande till Madrids centrala skattedomstol från Banco de Santander av ett taxeringsbeslut som meddelats av den spanska skatteinspektionen. Detta taxeringsbeslut meddelades med anledning av Banco de Santanders förvärv i maj 2002 av 100 procent av aktierna i ett tyskt bolag, AKB, för ett belopp om 1 099 999 999 euro. Ungefär sex månader senare överförde Banco de Santander aktierna i AKB till två närstående bolag. Banco de Santander gjorde i sista hand gällande att det finansiella mervärdet som var förenat med denna transaktion kunde skrivas av i enlighet med de skatteförmåner som föreskrevs i den spanska skattelagstiftningen.

10. Det saknas för närvarande anledning att i detalj granska grunderna för begäran om förhandsavgörande eller den ganska snåriga processuella bakgrunden till denna begäran, då prövningen av den har vilandeförklarats sedan begäran först framställdes år 2014 på grund av att en mängd andra förfaranden där det är fråga om giltigheten av beslut 2011/5 hade anhängiggjorts vid tribunalen och domstolen, främst i målet som avgjordes genom dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981).[12] Även giltigheten av beslut 2015/314 prövas för närvarande vid tribunalen.[13]

III. Domstolens behörighet

11. Skälet till att jag endast ytligt behandlat begäran om förhandsavgörande i sak och bakgrunden till förfarandet hittills, är att det för närvarande endast är en fråga som är aktuell för domstolen att pröva, det vill säga huruvida Madrids centrala skattedomstol ska anses utgöra en ”domstol” i den mening som avses i artikel 267 FEUF.

9 Kommissionens beslut om avskrivning av skatt på finansiellt mervärde vid förvärv av betydande aktieinnehav i utländska företag C 45/07 (f.d. NN 51/07, f.d. CP 9/07) som Spanien har genomfört (EUT L 7, 2011, s. 48).

10 EUT C 258, 2013, s. 8.

11 EUT L 56, 2015, s. 38.

12 Genom sitt överklagande i mål C-20/15 P begärde Europeiska kommissionen att domstolen skulle upphäva domen av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939) i vilken tribunalen ogiltigförklarade artiklarna 1.1 och 4 i kommissionens beslut 2011/5. Domstolen upphävde domen och återförvisade målet till tribunalen. I sin dom av den 15 november 2018, World Duty Free Group/kommissionen (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) ogillade tribunalen ansökan om ogiltigförklaring av beslut 2011/5. Konungariket Spanien överklagade i mål C-64/19 P den 29 januari 2019 den av tribunalen meddelade domen av den 15 november 2018 i mål T-219/10 RENV World Duty Free Group/kommissionen (EUT C 112, 2019, s. 36).

13 Se, till exempel, mål T-252/15: Talan väckt den 21 maj 2015 - Ferrovial m.fl./kommissionen (EUT C 245, 2015, s. 35).

12. I begäran om förhandsavgörande anger Madrids centrala skattedomstol att skattedomstolarna ska anses utgöra domstolar i den mening som avses i artikel 267 FEUF eftersom de uppfyller de villkor som har uppställts i domstolens praxis. Madrids centrala skattedomstol har anfört att denna uppfattning bekräftas genom dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Det kan påpekas att domstolen i punkt 38 i sin dom av den 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) förklarade att de omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida ett organ utgör en ”domstol” innefattar bland annat huruvida organet är upprättat enligt lag, är av stadigvarande karaktär, dess jurisdiktion är av tvingande art, förfarandet är kontradiktoriskt, organet tillämpar rättsregler och huruvida det har en oberoende ställning. I sina yttranden har kommissionen framfört tvivel avseende huruvida Madrids centrala skattedomstol är oberoende. EU-domstolen bedömde i beslut den 30 april 2019 att det är frågan huruvida den är behörig att besvara de tolkningsfrågor som ställts av Madrids centrala skattedomstol som ska avgöras först. Parterna tillställdes ett antal frågor gällande domstolens behörighet för att de skulle kunna avge skriftliga yttranden i detta avseende och en muntlig förhandling hölls den 2 juli 2019.

13. Om Madrids centrala skattedomstol inte anses vara en sådan domstol kan frågorna i begäran om förhandsavgörande inte besvaras eftersom EU-domstolen i sådana fall saknar behörighet att pröva denna begäran. Om en motsatt bedömning skulle göras blir domstolen naturligtvis skyldig att pröva dessa frågor i sak i en kommande dom.

14. Allt detta för i sin tur med sig den centrala frågan huruvida domen av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) äger fortsatt giltighet mot bakgrund av utvecklingen i domstolens praxis sedan denna dom meddelades.

15. Enligt min uppfattning är EU-domstolens bedömning i det målet - att skattedomstolarna var tillräckligt oberoende för att kunna utgöra domstolar i den mening som avses i artikel 267 FEUF - inte längre hållbar, inte minst med hänsyn till domstolens synsätt i senare mål, såsom domen av den 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Jag anser därför att domen av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) inte ska följas i förevarande mål. Härav följer att jag för min del inte anser att Madrids centrala skattedomstol är tillräckligt oberoende för att kunna utgöra en domstol i den mening som avses i artikel 267 FEUF. EU-domstolen saknar följaktligen behörighet att besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Madrids centrala skattedomstol.

16. Innan jag förklarar varför jag gör denna bedömning är det nödvändigt att först granska relevant spansk lagstiftning och praxis.

A. Relevant spansk rätt och praxis

17. Den nuvarande lagstiftningen rörande Madrids centrala skattedomstol återfinns i ett antal olika spanska lagar och dekret. Uppgiften för denna skattedomstol är att pröva klagomål mot förvaltningsbeslut som fattats av bland annat organ inom finansdepartementet. Skattedomstolarna tilldelades ursprungligen denna uppgift genom ett lagdekret av den 16 juni 1924.

18. Den nuvarande regleringen av Madrids centrala skattedomstol återfinns i huvudsak i Ley 58/2003 General Tributaria (lag 58/2003 om den allmänna skattelagen) av den 17 december 2003 (nedan kallad skattelagen) [14] och Real Decreto 520/2005 (kungligt dekret 520/2005) av den 13 maj 2005. [15] Detta dekret har emellertid ändrats vid flera tillfällen.

14 BOE No. 302 av 18 december 2003, s. 44987.

15 BOE No 126 av den 27 maj 2005, s. 17835.

1. Hur ordförande och ledamöter i Madrids centrala skattedomstol tillsätts och entledigas

19. Ordföranden [16] och ledamöterna [17] i Madrids centrala skattedomstol är statstjänstemän som svarar för avgörandet av skattetvister. De utses genom kungligt dekret av den spanska regeringen (ministerrådet) väljs ut bland de statstjänstemän som anses ha nödvändig erfarenhet och anseende på detta område på förslag av ekonomi- och finansministern. De olika skattedomstolarna (inklusive Madrids centrala skattedomstol) står dessutom inte under överinseende av justitieministeriet eller något annat organ som styr domstolsorganisationen. Dessa domstolar utgör snarare en integrerad del av finansdepartementet. [18]

20. Även om det visserligen är riktigt att ledamöterna i Madrids centrala skattedomstol inte själva svarar för faktisk hantering och uppbörd av skatter, är det ändå svårt att inte få intrycket att Madrids centrala skattedomstol själv utgör en väsentlig del av hela skatteförvaltningen i Spanien.

21. Banco de Santander har påpekat att ordförandens och ledamöternas uppdrag i Madrids centrala skattedomstol gäller på obestämd tid och kan vara på livstid tills dess att de går i pension. Den omständigheten att ordföranden och ledamöterna i Madrids centrala skattedomstol utses och entledigas av ministerrådet genom dekret, som är det högsta verkställande kollegiala organet, förhindrar dessutom ingripanden från skatteförvaltningen. Enligt Banco de Santander påverkar inte regeringens behörighet att utse, entlediga eller avstå från att förnya uppdraget för ledamöterna i en domstol i sig domstolarnas oberoende. Den har vidare gjort gällande att behörigheten att utse och entlediga ledamöter på skönsmässig grund inte är förvånande, eftersom dessa uppdrag saknar tidsgräns. I praktiken kan följderna av denna behörighet likställas med dem som föreligger vid behörighet att inte förnya ett tidsbestämt uppdrag.

22. Den spanska regeringen har anfört att skattedomstolarnas ledamöter utses på obestämd tid och inte påverkas av förändringar i regeringens sammansättning. Detta är fallet med Madrids centrala skattedomstol, vars ledamöter utses för lång tid, till och med årtionden, trots politiska förändringar under den lagstiftande församlingens fyraåriga mandat. Enligt den spanska regeringen gäller dessutom samma jävsregler för skattedomstolarnas ledamöter som för dem i förvaltningsdomstolarna. Dessa regler fastställs uttryckligen i den spanska lagstiftningen och tillämpas på ett fullt normalt sätt. Skattedomstolarna stärks dessutom av den omständigheten att deras ledamöter kan avge skiljaktiga meningar.

23. Det kan påpekas att ministerrådets behörighet att utse ledamöterna i Madrids centrala skattedomstol även omfattar en behörighet att avsätta ledamöterna i domstolen, vilket förefaller kunna ske genom den enkla åtgärden att publicera ett kungligt dekret i den spanska officiella tidningen. [19] Såsom kommissionen har angett i sina skriftliga svar på vissa frågor som EU-domstolen specifikt ställt till parterna har denna behörighet dessutom ofta utövats under senare år.

16 Han eller hon har tjänstebeteckningen generaldirektör vid finansdepartementet.

17 De har tjänstebeteckningen vice generaldirektör vid finansdepartementet.

18 Se artikel 6 i Real Decreto 1113/2018 (kungligt dekret 1113/2018) av den 7 september 2018. Trots att skattedomstolarna rapporterar till finansministern anges i artikel 6.1 i Real Decreto 1113/2018 (kungligt dekret 1113/2018) att detta inte påverkar deras funktionella oavhängighet vid lösningen av ekonomiska eller administrativa tvister.

19 Artikel 29.2 i kungligt dekret 520/2005.

24. Den 13 januari 2012 entledigades till exempel, såsom kommissionen har uppgett, ordföranden för Madrids centrala skattedomstol [20] samt en ledamot [21] och den senare utnämndes till ny ordförande för den domstolen. [22] Den 1 juni 2018 entledigades likaledes ordföranden [23] för denna domstol och ersattes av en annan. [24] Den 6 juli 2018 entledigades vidare fyra andra ledamöter i skattedomstolen medan ytterligare åtta ledamöters uppdrag bekräftades. [25]

25. Det är naturligtvis inte min avsikt att ifrågasätta eller kritisera vare sig de specifika utnämningar eller entlediganden som kommissionen gjort domstolen uppmärksam på. Medan många ledamöter i de olika skattedomstolarna (inklusive Madrids centrala skattedomstol) mycket väl kan kvarstå i sina tjänster under avsevärd tid, [26] en omständighet som framhållits av den spanska regeringen, är det ändå slående att det inte föreligger några tydliga rättsliga garantier för att säkerställa att ordföranden och ledamöterna i dessa enheter är oavsättliga om det inte föreligger laga skäl eller arbetsoförmåga.

26. I detta avseende har historien varit på generaladvokaten Saggios sida i det mål som avgjordes genom dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) när han uttryckte oro för att behörigheten att entlediga någon från tjänsten var ”en behörighet som inte tycks vara begränsad till klara fall som uttryckligen är fastställda i lagen”. [27] Som spansk rätt för närvarande är utformad innehar ordföranden och ledamöterna i Madrids centrala skattedomstol sina tjänster beroende på den spanska regeringens (ministerrådets) önskan och gottfinnande. Ordföranden och ledamöterna i denna skattedomstol åtnjuter varken i teorin eller i praktiken oavsättlighet i tjänsten eller någon annan garanti mot entledigande av annan anledning än laga skäl eller arbetsförmåga på det sätt som är en sedvanlig och oundgänglig del av domares oavhängighet och som återfinns i både teori och i praktiken i samtliga medlemsstaters författningar och grundläggande lagstiftning.

2. Artikel 243 i skattelagen – Extraordinärt prejudikatsskapande överklagande

27. Skattedomstolarnas behörighet är tvingande och det är endast om tvisten inte har lösts inom ett år som parterna kan vända sig till de allmänna spanska domstolarna. [28] Det råder inte heller något tvivel om att skattedomstolarna (inklusive Madrids centrala skattedomstol) är bundna av gällande rätt och tillämpar sedvanliga rättsliga normer vid avgörandet av dessa skattetvister.

28. I tillägg till ordinära överklaganden till Madrids centrala skattedomstol från de regionala och lokala ekonomisk-administrativa domstolarna [29] innebär artikel 243 i skattelagen en möjlighet till ett så kallat extraordinärt prejudikatskapande överklagande i syfte att uppnå en enhetlig praxis. [30]

29. Vad som klart framgår av bestämmelserna i artikel 243 i skattelagen är att de spanska skattemyndigheterna kan genomföra ett extraordinärt överklagande till den särskilda avdelningen i Madrids centrala skattedomstol där de kan göra gällande att ett avgörande eller avgöranden av detta organ är felaktigt.

20 Real Decreto 117/2012 (kungligt dekret 117/2012) av den 13 januari 2012, BOE No 12 av den 14 januari 2012, s. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (kungligt dekret 118/2012) av den 13 januari 2012, BOE No 12 av den 14 januari 2012, s. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (kungligt dekret 125/2012) av den 13 januari 2012, BOE No 12 av den 14 januari 2012, s. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (kungligt dekret 614/2018) av den 22 juni 2018, BOE No 152 av den 23 juni 2018, s. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (kungligt dekret 620/2018) av den 22 juni 2018, BOE No 152 av den 23 juni 2018, s. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (kungligt dekret 836/2018) av den 6 juli 2018, BOE No 164 av den 7 juli 2018, s. 68370.

26 Beroende, kanske åtminstone delvis, på den omständigheten att deras uppdrag inte är tidsbegränsade.

27 Förslag till avgörande i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 16).

28 Se artiklarna 240.1 och 249 i skattelagen.

29 Se artikel 241 i skattelagen.

30 I artikel 243 i skattelagen med rubriken ”Extraordinärt prejudikatskapande överklagande” föreskrivs följande:

30. Det är särskilt slående att överklagandet i fråga endast kan ges in av generaldirektören för skatter vid finansdepartementet [31] trots att vederbörande även kommer att vara ledamot på den särskilda avdelningen vid Madrids centrala skattedomstol, tillsammans med generaldirektören vid statens skatteförvaltningsbyrå, generaldirektören eller direktören vid den avdelning vid statens skatteförvaltningsbyrå till vilken det organ som utfärdade rättsakten, vartill det hänvisas i det beslut som är föremål för överklagandet, har en funktionell anknytning, samt ordföranden i Consejo para la Defensa del Contribuyente (Rådet för skattebetalarnas försvar).

31. Även den omständigheten att generaldirektören på den ovannämnda avdelningen vid statens skatteförvaltningsbyrå tillika är ledamot på den åtta man starka särskilda avdelningen, trots att det är hans eller hennes byrå som har fattat det överklagade beslutet, är väldigt egendomlig. Det står enligt min uppfattning i strid med principen *nemo judex in causa sua* och per definition i strid med det grundläggande kravet på en oavhängig och opartisk domstol enligt artikel 47 andra stycket i stadgan.

B. Huruvida Madrids centrala skattedomstol är tillräckligt oberoende för att utgöra en domstol i den mening som avses i artikel 267 FEUF

32. Såsom generaladvokaten Stix-Hackl framhöll i punkt 45 i sitt förslag till avgörande i målet Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311) är kravet på oberoende kanske ”den avgörande faktorn vid avgränsningen mellan en nationell domstol och en förvaltningsmyndighet”.

33. Domstolen gjorde samma bedömning i punkterna 37 och 38 i domen av den 16 februari 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

”… kravet att organet ska ha en oberoende ställning innehåller två aspekter. Den första aspekten, den yttre, förutsätter att organet fullgör sina uppgifter helt självständigt, utan att vara underställt någon annan och utan att ta emot order eller instruktioner från något håll … Det är således skyddat mot yttre inblandning eller påtryckningar som kan äventyra dess ledamöters oberoende prövning av de tvister som det ska lösa … Den andra aspekten är en inre aspekt som hänger samman med begreppet opartiskhet och innebär att organet ska hålla samma avstånd i förhållande till parterna i tvisten och till parternas respektive intressen med avseende på saken i tvisten. Denna aspekt förutsätter att kravet på objektivitet iakttas och att det inte finns något annat intresse i ärendets utgång än en strikt tillämpning av rättsreglerna …”

”1. Ett extraordinärt prejudikatsskapande överklagande för en enhetlig praxis av den centrala skattedomstolens beslut får ges in av generaldirektören för skatter vid finansdepartementet när denne inte håller med om innehållet i dessa beslut.
Ett sådant extraordinärt överklagande får också ges in av generaldirektören för skatter vid autonoma kommuner och städer med autonom ställning eller likvärdiga organ när överklagandet gäller ett beslut av ett organ som är beroende av respektive autonom kommun eller stad med autonom ställning.
2. Den särskilda avdelningen för enhetlig praxis ska vara behörig att avgöra ett sådant överklagande. Den särskilda avdelningen ska bestå av ordföranden för den centrala skattedomstolen som agerar ordförande, tre ledamöter i den domstolen, generaldirektören för skatter vid finansdepartementet, generaldirektören vid statens skatteförvaltningsbyrå, generaldirektören eller direktören vid den avdelning vid statens skatteförvaltningsbyrå till vilken det organ som utfärdade rättsakten, vartill hänvisas i det beslut som är föremål för överklagandet, har en funktionell anknytning, samt ordföranden i Consejo para la Defensa del Contribuyente [Rådet för skattebetalarnas försvar].
När överklagandet avser ett beslut av ett organ som är beroende av en autonom kommun eller stad med autonom ställning ska hänvisningar till direktören för statens skatteförvaltningsbyrå och till generaldirektören eller direktören vid avdelningen vid statens skatteförvaltningsbyrå anses vara likvärdiga eller desamma som till organ inom den nämnda autonoma kommunen eller stad med autonom ställning.
3. Överklagandet ska avgöras genom en majoritet av ledamöterna på den särskilda avdelningen. I händelse av lika röstetal ska ordföranden alltid ha utslagsröst.
4. Avgörandet ska meddelas inom sex månader och ska beakta den särskilda rättsliga situationen i förhållande till det överklagade beslutet vid fastställandet av tillämplig praxis.
5. De prejudikat som tillkommer genom sådana överklaganden ska vara bindande för skattedomstolarna, taxeringsorgan inom autonoma kommuner och städer med autonom ställning samt återstoden av statens skatteförvaltning och autonoma kommuner och städer med autonom ställning.”

31 Eller av generaldirektörerna för skatter för autonoma kommuner och städer med autonom ställning eller likvärdiga organ när överklagandet gäller ett beslut av ett organ som är beroende av respektive autonom kommun eller stad med autonom ställning.

34. I det målet förklarades det att en tjänsteman som är kanslichef vid en domstol (Secretario Judicial) ”tar emot och är skyldig att följa instruktioner från sin överordnade”, förutom när han eller hon utför sådana uppgifter som medför ett officiellt intygande. Domstolen fann att Secretario Judicial (kanslichefen) i det fallet skulle pröva den talan om betalning av arvode som var aktuell ”i det nationella målet och härvid iaktta principerna om ett enhetligt agerande och bundenhet av instruktioner”. [32]

35. Härav följde att Secretario Judicial inte kunde anses vara en domstol i den mening som avses i artikel 267 FEUF.

36. Av de skäl som jag redan har angett anser jag inte att ledamöterna i Madrids centrala skattedomstol är tillräckligt oberoende för att detta organ med fog ska kunna anses utgöra en domstol i den mening som avses i artikel 267 FEUF. Jag gör denna bedömning av följande skäl.

37. Medan det står klart att Madrids centrala skattedomstol tillämpar rättsregler och sedvanliga rättsliga normer för att avgöra skattetvister och har den grad av beständighet som kännetecknar dömande organ, åtnjuter inte ledamöterna i denna skattedomstol det skydd som krävs mot entledigande från sina uppdrag, [33] vilket, såsom EU-domstolen framhöll i punkt 45 i dom av den 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), är en grundläggande förutsättning för rättskipningen.

38. Den omständigheten att ledamöterna i Madrids centrala skattedomstol har entledigats genom kungligt dekret av skäl som förefaller passa den sittande regeringen är i sig själv en tillräcklig indikation på att Madrids centrala skattedomstol inte uppfyller detta avgörande och väsentliga kriterium. [34] För att uppfylla denna aspekt av kravet på oavhängighet skulle det krävas att ledamöterna erhåller verkliga och effektiva garantier mot avsättning av annan anledning än av laga skäl eller arbetsoförmåga.

39. Ytterligare en aspekt av kravet på oavhängighet som uttryckts i punkt 44 i dom av den 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) är kravet på att den aktuella instansen ”fullgör sina uppgifter helt självständigt, utan att vara underställd någon annan och utan att ta emot order eller instruktioner från något håll”.

40. Något liknande kan sägas i förevarande fall såvitt gäller det extraordinära prejudikatskapande överklagandet, eftersom generaldirektören vid just den enhet som överklagar enligt artikel 243 i skattelagen kanske kommer att vara ledamot på den särskilda avdelning vid Madrids centrala skattedomstol som prövar överklagandet, jämte generaldirektören vid statens skatteförvaltningsbyrå som har antagit det beslut som överklagas. Medan det är riktigt att skattebetalarnas intressen förmodligen kommer att företrädas av ordföranden för Rådet för skattebetalarnas försvar [35] kvarstår

32 Se dom av den 16 februari 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, punkt 41). Denna synpunkt har också framförts av Europadomstolen för mänskliga rättigheter i mål nr 22107/93, dom av den 25 februari 1997, Findlay mot Förenade kungariket (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793) där den hänvisade till det förhållandet att i det då rådande systemet för militärdomstolar i Förenade kungariket var ledamöterna underordnade den sammankallande officeren. Europadomstolen konstaterade härvid följande: ”För att upprätthålla förtroende för domstolens oavhängighet och opartiskhet kan intrycket vara av vikt. Eftersom samtliga ledamöter i militärdomstolen som avgjorde Findlays mål var underordnade den sammankallande officeren och stod under hans befäl kan Findlays tvivel beträffande domstolens oavhängighet och opartiskhet vara objektivt motiverade …”

33 Domstolen hänvisar till ”skydd mot avsättning från tjänsten för det berörda organets ledamöter”.

34 I punkt 53 i dom av den 19 september 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587) förklarade domstolen följande: ”Dessa skyddsregler för oberoende ställning och opartiskhet förutsätter att det finns regler, särskilt vad gäller organets sammansättning, utnämningar, tjänsternas varaktighet och grunderna för *medlemmarnas* röstnedläggelse, jäv och återkallande av röst och *avsättning*, som utesluter allt rimligt tvivel som de enskilda skulle kunna hysa beträffande organets pålitlighet i förhållande till yttre omständigheter och organets neutralitet i förhållande till de intressen som konfronteras.” Min kursivering.

35 Artikel 34.2 i skattelagen föreskriver följande:
”Rådet för skattebetalarnas försvar som ingår i finansdepartementet ska säkerställa verkan av skattebetalarnas rättigheter, behandla klagomål till följd av statliga organs tillämpning av skattesystemet och framföra relevanta råd och förslag i den form och med de följder som avses i förordningarna.”

det faktum att i den genomsnittliga normala skattebetalarens ögon som har fört skattetvisten till Madrids centrala skattedomstol måste själva systemet som införs genom artikel 243 i skattelagen avseende ett extraordinärt överklagande *förefalla* vara partiskt till förmån för skattemyndigheterna med tanke på den rättsliga sammansättningen av den särskilda avdelningen.

41. Det förhållandet att vissa ledamöter på den särskilda avdelningen vid Madrids centrala skattedomstol har starka institutionella band till skatteförvaltningen måste i sig självt ifrågasätta denna domstols oberoende. EU-domstolen konstaterade i punkt 49 i dom av den 19 september 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587) följande: ”Begreppet oberoende ställning, vilket inte kan skiljas från den dömande uppgiften, innebär framför allt att det berörda organet skall vara utomstående i förhållande till den myndighet som fattat det omtvistade beslutet”. Mot bakgrund av den hierarkiska status och den ställning inom skatteförvaltningen som tillkommer generaldirektören för skatter vid finansdepartementet, generaldirektören vid statens skatteförvaltningsbyrå och generaldirektören eller direktören vid avdelningen inom statens skatteförvaltningsbyrå kan dessa personer svårligen anses vara utomstående parter i en skattetvist i den mening som avsågs av domstolen i dom av den 19 september 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Den omständigheten att ett sådant extraordinärt förfarande för överklagande i form av ett överklagande som enbart skattemyndigheterna har rätt till föreskrivs i artikel 243 i skattelagen ger dessutom i sig intrycket av att Madrids centrala skattedomstol kanske inte alltför lättvindigt bör avvika från den tolkning av skattelagstiftningen som förordats av myndigheterna. Om den skulle göra det kunde generaldirektören för skatter vid finansdepartementet nämligen inleda det extraordinära förfarandet för överklagande som föreskrivs i nämnda bestämmelse. Detta är än mer oförenligt med begreppet oavhängighet, eftersom själva förekomsten av detta förfarande och sammansättningen av ledamöterna på den särskilda avdelningen kan utgöra en form av subtil påverkan som med domstolens ord i punkt 37 i dom av den 16 februari 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126) ”kan äventyra dess ledamöters oberoende prövning av de tvister som det ska lösa”.

43. Mot bakgrund av det ovanstående är det min uppfattning att Madrids centrala skattedomstol inte uppfyller erforderliga krav på oavhängighet för att anses utgöra en ”domstol” i den mening som avses i artikel 267 FEUF. Medan EU-domstol inte tillämpar en ordning med strikt bundenhet till prejudikat är det ändå tydligt att resonemanget i domen av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145) är otillfredsställande och att detta beslut inte längre ska följas såvitt gäller förevarande fråga.

44. Jag föreslår därför att EU-domstolen ska fastställa att den saknar behörighet att pröva begäran om förhandsavgörande från Madrids centrala skattedomstol.

IV. Förslag till avgörande

45. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska fastställa att den saknar behörighet att pröva begäran om förhandsavgörande från Tribunal Económico-Administrativo Central (Madrids centrala skattedomstol, Spanien).