Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽ. HOGANA [*G. HOGAN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 1. oktobrī[1]

Lieta C-274/14

Banco de Santander SA

(*Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Valsts atbalsts – Nodokļu sistēma – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Atskaitījums – Tādas nemateriālās vērtības norakstīšana, kas uzņēmumiem, kuri ir rezidenti nodokļu vajadzībām Spānijā, rodas kapitāldaļu iegādes vismaz 5 % apmērā uzņēmumos, kuri ir rezidenti nodokļu vajadzībām ārpus Spānijas, rezultātā – LESD 267. pants – Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamība – "Tiesas" definīcija – Neatkarība – Tiesas kompetences neesamība

I. Ievads

1. 1999. gada 7. oktobra secinājumos apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:1999:489) ģenerāladvokāts A. Sadžo [*A. Saggio*] secināja, ka Spānijas nodokļu tiesa *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña* (Katalonijas Reģionālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija) nav uzskatāma par tiesu EK līguma 177. panta (tagad LESD 267. pants) izpratnē[2]. Tā kā viņš nebija pārliecināts, vai Katalonijas Reģionālā nodokļu pārsūdzības iestāde var tikt uzskatīta par pietiekami neatkarīgu, lai izpildītu Tiesas noteiktās prasības, viņš secināja, ka tā nevar tikt uzskatīta par tiesu pašreizējā LESD 267. panta izpratnē.

2. Šajā nolūkā ģenerāladvokāts A. Sadžo norādīja uz ciešajām strukturālajām saitēm, kādas Katalonijas Reģionālajai nodokļu pārsūdzības iestādei ir ar *Ministerio de Economía y Hacienda* (Spānijas Ekonomikas un finanšu ministrija)[3], kā arī uz faktu, ka iestādes priekšsēdētājs un locekļi ir "ierēdņi, kurus ieceļ ar ministra apstiprinājumu"[4]. Viņš arī izteica novērojumu, ka ministram ir pilnvaras atcelt iestādes locekļus no amata, "bet apstākļi, kādos šīs pilnvaras var izmantot, šķiet, nav skaidri un izsmeļoši definēti likumā"[5].

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 Skat. arī ģenerāladvokāta D. Ruisa-Harabo Kolomera [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366, 26. punkts), kur viņš atsaucas uz neatkarības prasības pakāpenisku atvieglošanu, kuras kulminācija bija 2000. gada 21. marta spriedums *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145). Ģenerāladvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers piekrita ģenerāladvokāta A. Sadžo [*A. Saggio*] vērtējumam 1999. gada 7. oktobra secinājumos apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:1999:489) un savos secinājumos lietā *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366, 28. punkts) paziņoja, ka "nodokļu pārsūdzības iestādes locekļus nodarbina administrācija un ieceļ ministrs, kuram ir tiesības viņus atlaist, neievērojot likumos skaidri un kategoriski noteiktus nosacījumus. Tāpēc nevar apgalvot, ka iestādes darbības noteikumi garantē tās locekļu neatceļamību, un līdz ar to šķiet apšaubāmi, ka tai būtu tāda līmeņa neatkarība, kas tai ļautu pretoties pret iespējamu nepamatotu izpildvaras iejaukšanos un spiedienu". Ģenerāladvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers secināja, ka nodokļu pārsūdzības iestādes nevar tikt raksturotas kā "tiesu iestādes".

3 Skat. ģenerāladvokāta A. Sadžo secinājumus apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:1999:489, 15. punkts). No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka Spānijas kompetentā ministrija tagad ir Finanšu un civildienesta ministrija (*Ministerio de Hacienda y Función Pública*). Tomēr, lai izvairītos no neskaidrībām, es turpināšu atsaukties uz Ekonomikas un finanšu ministriju.

4 Skat. ģenerāladvokāta A. Sadžo secinājumus apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:1999:489, 16. punkts).

5 Ģenerāladvokāta A. Sadžo secinājumi apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:1999:489, 16. punkts).

3. 2000. gada 21. marta spriedumā lietā *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145) Tiesa nepiekrita ģenerāladvokāta A. Sadžo secinājumiem. Tā nosprieda, ka pastāv "funkciju nodalīšana starp nodokļu administrācijas departamentiem, kas ir atbildīgi par nodokļu pārvaldību, iekasēšanu un piedziņu, no vienas puses", un Katalonijas Reģionālo nodokļu pārsūdzības iestādi, kurā tiek pieņemti lēmumi, kas skar "sūdzības, kuras iesniegtas pret šo departamentu lēmumiem, nesaņemot norādījumus no nodokļu administrācijas, no otras puses" [6].

4. Savienības tiesību akti nav palikuši nemainīgi kopš 2000. gada 21. marta sprieduma lietā *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145). LES 2. pantā tagad ir noteikts, ka Savienība ir dibināta, pamatojoties uz vērtībām, kas respektē tiesiskumu. LES 19. panta 2. punktā ir noteikts, ka Tiesas tiesnešus un ģenerāladvokātus "izvēlas no personām, par kuru neatkarību nav šaubu". Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – "Harta") 47. pantā ir paredzēta efektīvas tiesību aizsardzības garantija un lietas izskatīšana "neatkarīgā un objektīvā tiesā".

5. Atbilstoši šiem Līgumā un Hartā paredzētajiem notikumiem Tiesa ir izstrādājusi iespaidīgu judikatūras līniju par tiesas neatkarības prasībām. Lielu daļu no šīs mūsdienu judikatūras Tiesa ir apkopojusi 2018. gada 27. februāra spriedumā lietā *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. Minētajā spriedumā Tiesa uzsvēra, ka valstu tiesu un tribunālu neatkarība ir būtiska "tiesu sadarbības sistēmas, ko iemieso LESD 267. pantā paredzētais prejudiciāla nolēmuma tiesvedības mehānisms, nevainojamai darbībai" [7]. Pēc tam Tiesa pienācīgi apkopoja šo tiesu neatkarības prasību būtību:

"Valstu tiesu neatkarība ir īpaši būtiska tiesu sadarbības sistēmas, ko iemieso LESD 267. pantā paredzētais prejudiciāla nolēmuma tiesvedības mehānisms, nevainojamai darbībai, jo [..] šo mehānismu var iedarbināt vienīgi instance, kurai ir uzticēts piemērot Savienības tiesības un kura tostarp atbilst šim neatkarības kritērijam.

Neatkarības jēdziens nozīmē tostarp, ka attiecīgā instance pilda savas tiesas spriešanas funkcijas absolūtā autonomijā, ne ar vienu nebūdama nedz hierarhiskās, nedz padotības attiecībās un nesaņemot jebkādas izcelsmes norādījumus vai instrukcijas, un tādējādi ir pasargāta no ārējas iejaukšanās vai spiediena, kas varētu apdraudēt tās locekļu tiesas spriešanas neatkarību un ietekmēt to lēmumus [..].

Gluži tāpat kā attiecīgās instances locekļu *neatceļamība* (skat. it īpaši spriedumu, 2006. gada 19. septembris, *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, 51. punkts) – arī darba samaksas saņemšana atbilstoši viņu veikto funkciju nozīmei ir ar tiesnešu neatkarību nedalāmi saistīta garantija." [8]

II. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamats

7. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko ar 2014. gada 2. aprīļa lēmumu iesniedza *Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Madride, Spānija; turpmāk tekstā – "*TEAC*") un kas Tiesā tika iesniegts 2014. gada 5. jūnijā, tam visam ir pievērsta īpaša uzmanība. Lai arī šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz *TEAC*, līdzīgas struktūrvienības atrodas arī dažādās Spānijas autonomajās kopienās. Lietā, kurā tika pasludināts 2000. gada 21. marta spriedums *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145), lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu bija iesniegusi Katalonijas Reģionālā

6 Spriedums, 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145, 39. punkts).

7 Spriedums, 2018. gada 27. februāris, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117, 43. punkts).

8 Spriedums, 2018. gada 27. februāris, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117, 43.–45. punkts). Mans izcēlums.

nodokļu pārsūdzības iestāde, bet šīs lietas vajadzībām nekas nemainās atkarībā no tā, vai nodokļu pārsūdzības iestāde centrāli atrodas Madridē (kā tas ir šajā gadījumā), vai autonomajā kopienā (kā tas ir lietā, kurā tika pasludināts 2000. gada 21. marta spriedums *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145).

8. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā lietā galvenokārt attiecas uz to, kā interpretēt Komisijas 2009. gada 28. oktobra Lēmumu 2011/5/EK (kas attiecas uz valsts atbalsta aspektiem īpašā Spānijas nodokļu shēmā, kurā paredzēta finanšu nemateriālās vērtības amortizācija nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs), kā to piemēro Spānijas Karaliste [9]. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir skarts arī jautājums par to, vai ir spēkā Komisijas lēmums par LESD 108. panta 2. punktā paredzētās procedūras uzsākšanu attiecībā uz valsts atbalstu SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Finanšu nemateriālās vērtības amortizācija nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs [10] un Komisijas Lēmums (ES) 2015/314 (2014. gada 15. oktobris) par valsts atbalstu SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), ko īstenojusi Spānija attiecībā uz finanšu nemateriālās vērtības amortizāciju nodokļu vajadzībām saistībā ar līdzdalības iegādi ārvalstīs (izziņots ar dokumenta numuru C(2014) 7280) [11].

9. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu rodas saistībā ar *Banco de Santander* pārsūdzību *TEAC* par Spānijas nodokļu inspekcijas veikto nodokļu aprēķinu. Šis nodokļu aprēķins tika veikts pēc tam, kad 2002. gada maijā *Banco de Santander* pilnībā iegādājās Vācijas uzņēmuma *AKB* kapitāldaļas par summu 1 099 999 999 EUR. Aptuveni pēc sešiem mēnešiem *Banco de Santander* nodeva *AKB* akcijas diviem saistītiem uzņēmumiem. Galu galā *Banco de Santander* apgalvoja, ka ar šo darījumu saistītā nemateriālā vērtība var tikt amortizēta saskaņā ar nodokļu priekšrocībām, kas paredzētas Spānijas nodokļu tiesību aktos.

10. Šim nolūkam nav nedz detalizēti pēc būtības jāizvērtē lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, nedz arī patiesībā diezgan sarežģītā tā procesuālā norise, jo šis process kopš tā sākotnējās iesniegšanas 2014. gadā saistībā ar daudzām citām tiesvedībām, kurās Lēmuma 2011/5 tiesiskums tika apstrīdēts Vispārējā tiesā un Tiesā, it īpaši lietā, kurā pasludināts 2016. gada 21. decembra spriedums Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981), ir apturēts [12]. Vēlos norādīt, ka arī Lēmuma 2015/314 tiesiskums pašlaik ir apstrīdēts Vispārējā tiesā [13].

III. Tiesas kompetence

11. Iemesls, kāpēc es tikai nedaudz ieskicēju lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu būtību un līdzšinējā procesa norisi, ir tas, ka šobrīd Tiesā ir izskatāms tikai viens jautājums, proti, vai *TEAC* ir "tiesa" LESD 267. panta izpratnē.

12. Savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *TEAC* norāda, ka nodokļu pārsūdzības iestādes ir tiesas LESD 267. panta izpratnē, jo tās atbilst nosacījumiem, kas paredzēti Tiesas judikatūrā. *TEAC* paziņoja, ka šo nostāju apstiprina 2000. gada 21. marta spriedums lietā *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145). Ir jānorāda, ka 2018. gada 27. februāra sprieduma lietā *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117) 38. punktā Tiesa nosprieda, ka faktori, kas jāņem

9 Komisijas Lēmums par nemateriālās vērtības norakstīšanu nodokļu vajadzībām saistībā ar kapitāla daļu iegādi ārvalstīs C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), ko īstenojusi Spānija (OV 2011, L 7, 48. lpp.).

10 OV 2013, C 258, 8. lpp.

11 OV 2015, L 56, 38. lpp.

12 Apelācijas sūdzībā lietā C-20/15 P Eiropas Komisija lūdza Tiesu atcelt 2014. gada 7. novembra spriedumu lietā *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ar kuru Vispārējās tiesa bija atcēlusi Lēmuma 2011/5 1. panta 1. punktu un 4. pantu. Tiesa atcēla Vispārējās tiesas spriedumu un nodeva lietu atpakaļ Vispārējai tiesai. Ar 2018. gada 15. novembra spriedumu lietā *World Duty Free Group*/Komisija (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) Vispārējā tiesa noraidīja prasību atcelt Lēmumu 2011/5. Lietā C-64/19 P Spānijas Karaliste 2019. gada 29. janvārī iesniedza apelācijas sūdzību par Vispārējās tiesas 2018. gada 15. novembra spriedumu lietā T-219/10 RENV *World Duty Free Group* /Komisija (OV 2019, C 112, 36. lpp.).

13 Skat., piemēram, lietu T-252/15: prasība, kas celta 2015. gada 21. maijā – *Ferrovial* u.c./Komisija (OV 2015, C 245, 35. lpp.).

vērā, novērtējot, vai iestāde ir "tiesa", *inter alia*, ietver jautājumu par to, vai struktūra ir izveidota ar likumu, vai tā ir pastāvīga, vai tās jurisdikcija ir obligāta, vai tās procedūra ir *inter partes*, vai tā piemēro likuma normas un vai tā ir neatkarīga. Komisija apsvērumos izteica šaubas par *TEAC* neatkarību. Ar 2019. gada 30. aprīļa lēmumu Tiesa nolēma, ka sākotnēji ir jāizskata jautājums par tās kompetenci atbildēt uz *TEAC* uzdotajiem jautājumiem. Šīs tiesvedības pusēm tika nosūtīti vairāki rakstiski jautājumi par Tiesas jurisdikciju, lai tās šajā ziņā varētu sniegt rakstiskus apsvērumus, bet mutiska uzklausīšana notika 2019. gada 2. jūlijā.

13. Ja *TEAC* nav tiesa, tad uz jautājumiem, kas ietverti *TEAC* lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, nevar atbildēt, jo Tiesai nav kompetences izskatīt šo lūgumu. Ja tomēr tiktu pieņemts pretējs viedoklis, tad, protams, Tiesai būtu pienākums vēlākā spriedumā izskatīt šos jautājumus pēc būtības.

14. Tas viss kopā savukārt rada centrālo jautājumu par to, vai, ņemot vērā izmaiņas Tiesas judikatūrā kopš 2000. gada 21. marta sprieduma lietā *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145) pasludināšanas, šis spriedums joprojām ir pamatots.

15. Manuprāt, Tiesas lēmums minētajā lietā, saskaņā ar kuru nodokļu pārsūdzības iestādēm ir pietiekamas neatkarības garantijas, lai tās kvalificētu par tiesu LESD 267. panta izpratnē, vismaz ņemot vērā Tiesas argumentāciju nākamajās lietās, piemēram, 2018. gada 27. februāra spriedumā *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117), vairs nav spēkā. Tāpēc es uzskatu, ka 2000. gada 21. marta spriedums lietā *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145) šajā tiesvedībā nebūtu jāievēro. Attiecīgi no tā izriet, ka es neuzskatu, ka *TEAC* ir pietiekami neatkarīga, lai to varētu uzskatīt par "tiesu" LESD 267. panta izpratnē. Savukārt no tā izriet, ka Tiesai nav kompetences atbildēt uz *TEAC* uzdotajiem jautājumiem.

16. Pirms izskaidrot, kāpēc es nonāku pie šāda secinājuma, vispirms ir jāpārbauda attiecīgie Spānijas tiesību akti un prakse.

A. Atbilstošie Spānijas tiesību akti un prakse

17. Pašreizējās tiesību normas, kurās reglamentēta *TEAC* darbība, ir ietvertas dažādos Spānijas likumos un dekrētos. *TEAC* uzdevums ir izskatīt pārsūdzības par administratīviem aktiem, kurus tostarp izdevušas Ekonomikas un finanšu ministrijas struktūras. Sākotnēji šī funkcija nodokļu pārsūdzības iestādēm tika piešķirta saskaņā ar 1924. gada 16. jūnija Karaļa dekrētlikumu.

18. Pašreizējie *TEAC* noteikumi galvenokārt ir izklāstīti 2003. gada 17. decembra *Ley 58/2003 General Tributaria* (Vispārīgais nodokļu likums 58/2003, turpmāk tekstā – "*LGT*")[14] un 2005. gada 13. maija *Real Decreto 520/2005* (Karaļa dekrēts 520/2005)[15]. Šis dekrēts tomēr laiku pa laikam tiek grozīts.

14 *BOE* Nr. 302, 2003. gada 18. decembris, 44987. lpp.

15 *BOE* Nr. 126, 2005. gada 27. maijs, 17835. lpp.

1. TEAC priekšsēdētāja un locekļu iecelšana amatā un atcelšana no amata

19. *TEAC* priekšsēdētājs [16] un locekļi [17] ir ierēdņi, kas ir atbildīgi par nodokļu strīdu izšķiršanu. Viņus ieceļ Spānijas valdība (Ministru padome) ar karaļa dekrētu pēc ekonomikas un finanšu ministra priekšlikuma no to ierēdņu vidus, kuriem ir nepieciešamā pieredze un reputācija šajā jomā. Dažādās nodokļu pārsūdzības iestādes (ieskaitot *TEAC*) turklāt nav pakļautas Tieslietu departamentam vai iestādei, kas ir atbildīga par tiesu organizāciju, – tās drīzāk ir Ekonomikas un finanšu ministrijas neatņemama sastāvdaļa [18].

20. Lai arī ir taisnība, ka *TEAC* locekļi paši nav atbildīgi par nodokļu faktisko pārvaldību un iekasēšanu, tomēr ir grūti izvairīties no iespaida, ka *TEAC* pati ir neatņemama visas Spānijas nodokļu administrēšanas sistēmas sastāvdaļa.

21. *Banco de Santander* norādīja, ka *TEAC* priekšsēdētāja un locekļu pilnvaru termiņš neesot ierobežots laikā un tas varot būt uz mūžu vai līdz brīdim, kad viņi aiziet pensijā. Turklāt tas, ka *TEAC* priekšsēdētāju un locekļus ar dekrētu ieceļ un atceļ Ministru padome, kas ir izpildvaras augstākā koleģiālā institūcija, ļaujot izvairīties no nodokļu administrācijas iejaukšanās. Turklāt *Banco de Santander* ieskatā valdības pilnvaras iecelt, atcelt vai neatjaunot tiesas locekļu pilnvaras pašas par sevi neietekmējot viņu neatkarību. Tāpat tiek apgalvots, ka pilnvaras iecelt un atcelt locekļus pēc saviem ieskatiem nav nekas pārsteidzošs, jo šīs ir pilnvaras bez termiņa ierobežojuma. Patiesībā šo pilnvaru sekas esot līdzīgas tām, kādas ir pilnvarām neatjaunot uz noteiktu laiku piešķirtu mandātu.

22. Spānijas valdība paziņoja, ka nodokļu pārsūdzības iestāžu locekļi tiek iecelti uz nenoteiktu laiku un viņus neietekmējot izmaiņas valdības sastāvā. To varot redzēt attiecībā uz *TEAC*, kuras locekļi tiek iecelti uz ilgu laiku, pat uz gadu desmitiem, neraugoties uz politiskajām izmaiņām četru gadu likumdošanas laikā. Turklāt saskaņā ar Spānijas valdības teikto uz nodokļu pārsūdzības iestāžu locekļiem attiecoties tādi paši atturēšanās un noraidīšanas noteikumi kā uz administratīvajām tiesām. Šie noteikumi esot skaidri izklāstīti Spānijas tiesību aktos, un tie tiekot piemēroti pilnīgi ierasti. Nodokļu pārsūdzības iestāžu neatkarību pastiprinot tas, ka to locekļi var paust atšķirīgu viedokli.

23. Ir jānorāda, ka Ministru padomes pilnvaras iecelt *TEAC* locekļus attiecas arī uz pilnvarām atcelt no amata *TEAC* locekļus; *TEAC* locekļus, šķiet, var atcelt no amata pavisam vienkārši – publicējot karaļa dekrētu *Spānijas Oficiālajā Biļetenā* [19]. Kā Komisija norādīja savās rakstiskajās atbildēs uz dažiem jautājumiem, ko Tiesa īpaši uzdeva lietas dalībniekiem, šīs pilnvaras pēdējos gados patiešām bieži ir tikušas izmantotas.

24. Kā piemēru var minēt, kā ir norādījusi arī Komisija, ka 2012. gada 13. janvārī *TEAC* priekšsēdētājs [20] un kāds *TEAC* loceklis [21] tika atcelti no amata un šis loceklis tika izvirzīts par jauno *TEAC* priekšsēdētāju [22]. Tāpat 2018. gada 1. jūnijā *TEAC* priekšsēdētājs tika atcelts no amata [23] un tika izvirzīts cits priekšsēdētājs [24]. 2018. gada 6. jūlijā vēl četri *TEAC* locekļi tika atcelti no amata un vēl astoņi tika apstiprināti amatā [25].

16 Viņam vai viņai ir Ekonomikas un finanšu ministrijas ģenerāldirektora pakāpe.

17 Viņiem ir Ekonomikas un finanšu ministrijas ģenerāldirektora vietnieka pakāpe.

18 Skat. 2018. gada 7. septembra *Real Decreto* 1113/2018 (Karaļa dekrēts 1113/2018) 6. pantu. Jānorāda, ka, neraugoties uz to, ka nodokļu pārsūdzības iestādes atskaitās finanšu valsts sekretāram, *Real Decreto* 1113/2018 (Karaļa dekrēts 1113/2018) 6. panta 1. punktā ir noteikts, ka tas neierobežo iestādes funkcionālo neatkarību, risinot ekonomiski administratīvos strīdus.

19 Karaļa dekrēta 520/2005 29. panta 2. punkts.

20 *Real Decreto* 117/2012 (Karaļa dekrēts 117/2012), 2012. gada 13. janvāris, *BOE* Nr. 12, 2012. gada 14. janvāris, 2867. lpp.

21 *Real Decreto* 118/2012 (Karaļa dekrēts 118/2012), 2012. gada 13. janvāris, *BOE* Nr. 12, 2012. gada 14. janvāris, 2877. lpp.

22 *Real Decreto* 125/2012 (Karaļa dekrēts 125/2012), 2012. gada 13. janvāris, *BOE* Nr. 12, 2012. gada 14. janvāris, 2884. lpp.

23 *Real Decreto* 614/2018 (Karaļa dekrēts 614/2018), 2018. gada 22. jūnijs, *BOE* Nr. 152, 2018. gada 23. jūnijs, 64031. lpp.

24 *Real Decreto* 620/2018 (Karaļa dekrēts 620/2018), 2018. gada 22. jūnijs, *BOE* Nr. 152, 2018. gada 23. jūnijs, 64037. lpp.

25 *Real Decreto* 836/2018 (Karaļa dekrēts 836/2018), 2018. gada 6. jūlijs, *BOE* Nr. 164, 2018. gada 7. jūlijs, 68370. lpp.

25. Mans nodoms, protams, nav radīt šaubas vai apšaubīt nedz īpašās iecelšanas amatā, nedz atcelšanas no amata likumību, uz ko Komisija ir vērsusi Tiesas uzmanību. Tomēr, lai arī daudzi dažādu nodokļu pārsūdzības iestāžu (ieskaitot *TEAC*) locekļi var palikt amatā ilgu laiku [26] – kā to uzsvēra Spānijas valdība –, tomēr pārsteidzoši ir tas, ka nav ieviesti skaidri likumdošanas aizsardzības pasākumi, lai nodrošinātu neatceļamību no amata bez pamatota iemesla vai tikai šo iestāžu priekšsēdētāja un locekļu rīcībnespējas dēļ.

26. Šajā ziņā vēsture ir bijusi ģenerāladvokāta A. Sadžo [*A. Saggio*] pusē lietā, kurā pasludināts 2000. gada 21. marta spriedums *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145), kad viņš pauda bažas par to, ka apstākļi, kādos varētu tikt izmantotas pilnvaras atcelšanai no amata, "likumos nav skaidri un izsmeļoši definēti" [27]. Visbeidzot, ņemot vērā pašreizējās Spānijas tiesības, *TEAC* priekšsēdētājs un locekļi ieņem amatu pēc Spānijas valdības (Ministru padomes) ieskatiem. Tāpēc *TEAC* priekšsēdētājam un locekļiem nedz teorētiski, nedz faktiski nav ne pilnvaru, ne jebkādu garantiju pret atcelšanu no amata, kas būtu ierobežota ar pamatotu iemeslu vai rīcībnespēju tādā veidā, kas ir parasts un neaizstājams tiesas neatkarības aspekts un kas atspoguļo gan visu Savienības dalībvalstu konstitūciju, gan pamatlikumu teoriju un praksi.

2. LGT 243. pants – ārkārtas pārsūdzība precedenta apvienošanai

27. Nodokļu pārsūdzības iestāžu jurisdikcija ir obligāta, un tikai tad, ja strīds netiek izšķirts viena gada laikā, var vērsties vispārējās Spānijas tiesās [28]. Nav arī šaubu, ka nodokļu pārsūdzības iestādēm (ieskaitot *TEAC*) ir saistoši piemērojamie tiesību akti un šo nodokļu strīdu risināšanā tās piemēro parastos tiesiskos standartus.

28. Papildus parastajām reģionālo un vietējo nodokļu pārsūdzības iestāžu nolēmumu pārsūdzībām [29] *TEAC LGT* 243. pantā ir paredzēts arī tas, kas aprakstīts kā ārkārtas pārsūdzība precedenta apvienošanai [30].

29. No *LGT* 243. panta izriet, ka Spānijas nodokļu iestādes, ja tās apgalvo, ka iepriekšējais *TEAC* lēmums vai lēmumi nav pareizi, var iesniegt ārkārtas pārsūdzību šīs iestādes Īpašajā palātā.

26 Varbūt vismaz daļēji viņu pilnvaru neierobežotā termiņa dēļ.

27 Secinājumi apvienotajās lietās *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:1999:489, 16. punkts).

28 Skat. *LGT* 240. panta 1. punktu un 249. pantu.

29 Skat. *LGT* 241. pantu.

30 *LGT* 243. pantā "Ārkārtas pārsūdzība precedenta apvienošanai" ir noteikts:

"1. Ārkārtas pārsūdzību precedenta apvienošanai Ekonomikas un finanšu ministrijas ģenerāldirektors nodokļu jautājumos var iesniegt par Centrālās nodokļu pārsūdzības iestādes pieņemtajiem nodokļu lēmumiem, ja šis ģenerāldirektors nepiekrīt šādu lēmumu saturam.

Šādu ārkārtas pārsūdzību var iesniegt arī autonomu kopienu un pilsētu ar autonomu statusu ģenerāldirektori nodokļu jautājumos vai līdzvērtīgas struktūras, ja pārsūdzība attiecas uz lēmumu, ko pieņēmusi iestāde, kas ir atkarīga no attiecīgā autonomā apgabala vai pilsētas ar autonomu statusu.

2. Īpašā palāta precedenta apvienošanai ir kompetenta izskatīt šādu pārsūdzību. Īpašā palāta sastāv no Centrālās nodokļu pārsūdzības iestādes priekšsēdētāja, kurš ir šīs palātas priekšsēdētājs, trim šīs iestādes locekļiem, Ekonomikas un finanšu ministrijas ģenerāldirektora nodokļu jautājumos, Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras ģenerāldirektora, tā Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras departamenta ģenerāldirektora vai direktora, kuram iestāde, kas izdevusi pārsūdzētajā lēmumā minēto aktu, ir funkcionāli pievienota, un Nodokļu maksātāju aizsardzības padomes priekšsēdētāja.

Ja pārsūdzība attiecas uz tādas iestādes lēmumu, kura ir atkarīga no autonomas kopienas vai pilsētas ar autonomu statusu, atsauces uz Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras direktoru un Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras ģenerāldirektoru vai departamenta direktoru tiek saprastas kā līdzvērtīga vai līdzīga struktūra minētās autonomās kopienas vai pilsētas ar autonomu statusu iestādēm.

3. Lēmumu par pārsūdzību pieņem ar Īpašās palātas locekļu balsu vairākumu. Ja rezultāts ir vienāds, priekšsēdētājam vienmēr ir izšķirošā balss.

4. Lēmumu par pārsūdzību pieņem 6 mēnešu laikā, un tajā ir jāņem vērā īpašā tiesiskā situācija, kas attiecas uz pārsūdzēto lēmumu, nosakot piemērojamo precedentu.

5. Precedents, kas noteikts ar šādiem pārsūdzības lēmumiem, ir saistošs nodokļu tiesām, autonomo kopienu un pilsētu ar autonomu statusu nodokļu iestādēm, kā arī pārējai valsts nodokļu administrācijai un autonomajām kopienām un pilsētām ar autonomu statusu."

30. Īpaši pārsteidzoši ir tas, ka attiecīgo pārsūdzību var iesniegt tikai Ekonomikas un finanšu ministrijas ģenerāldirektors nodokļu jautājumos [31], lai gan viņš vai viņa arī piedalīsies *TEAC* Īpašajā palātā kopā ar Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras ģenerāldirektoru, tā Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras departamenta ģenerāldirektoru vai direktoru, kuram iestāde, kas izdevusi pārsūdzētajā lēmumā minēto aktu, ir funkcionāli pievienota, un Nodokļu maksātāju aizsardzības padomes priekšsēdētāju.

31. Tas, ka Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras departamenta ģenerāldirektors arī ir astoņu personu Īpašās palātas loceklis, kaut arī tieši viņa aģentūra ir izdevusi pārsūdzēto lēmumu, arī ir īpaši izceļams fakts. Manuprāt, tas ir pretrunā principam *nemo judex in causa sua* un pēc definīcijas ir pretrunā Hartas 47. panta otrajā daļā noteiktajam pamatprincipam, kas prasa neatkarīgu un objektīvu tiesu.

B. Vai TEAC ir nepieciešamā neatkarības pakāpe, lai tā varētu tikt uzskatīta par tiesu LESD 267. panta izpratnē

32. Kā secinājumu lietā *Wilson* (C-506/04, EU:C:2006:311) 45. punktā uzsvēra ģenerāladvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*], neatkarības kritērijs "valsts tiesu un administratīvo iestāžu norobežošanai laikam gan ir pati nozīmīgākā nošķiršanas pazīme".

33. Tiesa to pašu nosprieda arī 2017. gada 16. februāra sprieduma lietā *Margarit Panicello* (C-503/15, EU:C:2017:126) 37. un 38. punktā:

"Šajā ziņā ir jāatgādina, ka iesniedzējiestādes neatkarības prasība ietver divus aspektus. Pirmais, ārējais, aspekts nozīmē, ka iestāde pilda savas funkcijas pilnībā autonomi un tai nav piemērojama nekāda hierarhiskā saistība vai pakļautības attiecības ne ar vienu subjektu, un tā nesaņem rīkojumus vai norādījumus ne no viena subjekta [..], un tātad tā ir aizsargāta no ārējas iejaukšanās vai spiediena, kas varētu apdraudēt tās locekļu pieņemtā nolēmuma neatkarību, izskatot tiem uzticētos strīdus [..].

Otrais, iekšējais, aspekts ir saistīts ar neitralitātes jēdzienu un attiecas uz to, ka tiek saglabāta vienāda distance attiecībā pret strīda dalībniekiem un to attiecīgajām interesēm saistībā ar strīda priekšmetu. Šis aspekts prasa objektivitātes ievērošanu un to, lai nebūtu jebkādas ieinteresētības strīda risinājumā, izņemot tiesību normu striktu piemērošanu [..]."

34. Šajā gadījumā tika nospriests, ka ierēdnis, tieslietu sekretārs (*Secretario Judicial*), "saņem tā augstākstāvošās iestādes norādījumus un viņam tie ir jāievēro", izņemot gadījumus, kad tas īsteno tiesas apliecināšanas pilnvaras. Tiesa nosprieda, ka *Secretario Judicial* (tieslietu sekretārs) uzdevums ir īstenot "pamatlietā aplūkojamo procedūru par honorāru samaksu, ievērojot darbības vienotības un hierarhiskās pakļautības principus" [32].

35. No tā izrietēja, ka *Secretario Judicial* nav "tiesa" LESD 267. panta izpratnē.

36. Iepriekš norādīto iemeslu dēļ es neuzskatu, ka *TEAC* locekļiem ir nepieciešamā neatkarības pakāpe, lai šī iestāde pamatoti varētu tikt uzskatīta par tiesu LESD 267. panta izpratnē. Es izdaru šo secinājumu turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ.

31 Vai arī autonomu kopienu un pilsētu ar autonomu statusu ģenerāldirektori vai līdzvērtīgas struktūras, ja pārsūdzība attiecas uz lēmumiem, ko pieņēmusi iestāde, kas ir atkarīga no attiecīgā autonomā apgabala vai pilsētas ar autonomu statusu.

32 Skat. spriedumu, 2017. gada 16. februāris, *Margarit Panicello* (C-503/15, EU:C:2017:126, 41. punkts). Visbeidzot, šo viedokli ir paudusi arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa 1997. gada 25. februāra spriedumā Nr. 22107/93 *Findlay* pret Apvienoto Karalisti (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), kurā tā norādīja uz faktu, ka saskaņā ar tolaik Apvienotajā Karalistē valdošo kara tiesas režīmu attiecīgās tiesas locekļi pēc militārās pakāpes bija pakļauti sasaucošajam virsniekam. Minētajā gadījumā Eiropas Cilvēktiesību tiesa norādīja: "Lai saglabātu pārliecību par tiesas neatkarību un objektivitāti, ārējās izpausmes var būt nozīmīgas. Tā kā visi kara tiesas locekļi, kas pieņēma lēmumu A. Findleja [*A. Findlay*] lietā, bija pakļauti sasaucošajam virsniekam un ietilpa viņa atbildības ķēdē, A. Findleja šaubas par šķīrējtiesas neatkarību un objektivitāti varētu būt objektīvi pamatotas [..]".

37. Pirmkārt, kaut arī *TEAC* nodokļu strīdu risināšanā nepārprotami piemēro tiesību aktus un parastos tiesību standartus un tai ir tāda pastāvīguma pakāpe [33], kāda ir raksturīga tiesu iestādēm, *TEAC* locekļiem trūkst tik būtiskās pilnvaru noturības, kas, kā Tiesa norādīja 2018. gada 27. februāra sprieduma lietā *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117) 45. punktā, ir priekšnoteikums tiesvedības veikšanai.

38. Fakts, ka *TEAC* locekļi ar karaļa dekrētu ir atcelti no amata tādu iemeslu dēļ, kuri šābrīža valdībai šķiet lietderīgi, pats par sevi ir pietiekams, lai pierādītu, ka *TEAC* trūkst šīs izšķirošās un būtiskās īpašības [34]. Lai izpildītu šo neatkarības prasības aspektu, *TEAC* locekļiem būtu jābūt patiesām un efektīvām juridiskām garantijām pret atcelšanu no amata, izņemot gadījumus, kad pastāv pamatots iemesls vai rīcībnespēja.

39. Otrkārt, vēl viens neatkarības prasības aspekts, kas izteikts 2018. gada 27. februāra sprieduma lietā *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117) 44. punktā, ir prasība, lai attiecīgā iestāde "pilda savas tiesas spriešanas funkcijas absolūti autonomi, ne ar vienu nebūdama nedz hierarhiskās, nedz padotības attiecībās un nesaņemot jebkādas izcelsmes norādījumus vai instrukcijas".

40. Lielā mērā to pašu varētu sacīt šajā lietā attiecībā uz ārkārtas pārsūdzību precedenta apvienošanai, jo tās pašas organizācijas ģenerāldirektors, kas iesniedza pārsūdzību, piedalīsies izskatīšanā saskaņā ar *LGT* 243. pantu kā *TEAC* Īpašās palātas, kas izskata pārsūdzību, loceklis, tāpat kā Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras ģenerāldirektors, kurš pats pieņēma pārsūdzēto lēmumu. Lai arī ir taisnība, ka nodokļu maksātāja intereses, iespējams, pārstāvēs Nodokļu maksātāju aizsardzības padomes priekšsēdētājs [35], paliek spēkā fakts, ka vidusmēra saprātīga nodokļu maksātāja, kurš ir iesniedzis savu nodokļu sūdzību *TEAC*, skatījumā pati sistēma, kas noteikta *LGT* 243. pantā ārkārtas pārsūdzības precedenta apvienošanai procedūrai, ņemot vērā īpašo sastāvu, kāds likumā noteikts attiecībā uz Īpašo palātu, *šķiet*, darbojas nodokļu iestāžu labā.

41. Katrā ziņā tam, ka dažiem *TEAC* Īpašās palātas locekļiem ir ciešas institucionālās saites ar nodokļu administrāciju, jau pašam par sevi būtu jārada šaubas par *TEAC* neatkarību. Kā Tiesa norādījusi 2006. gada 19. septembra sprieduma lietā *Wilson* (C-506/04, EU:C:2006:587) 49. punktā, "neatkarības jēdziens, kas raksturīgs uzdevumam spriest tiesu, vispirms nozīmē to, ka attiecīgajai tiesai ir jābūt neitrālas trešās personas pozīcijā attiecībā pret iestādi, kura pieņēmusi apstrīdēto lēmumu un pret kuru vērsta prasība". Ņemot vērā Ekonomikas un finanšu ministrijas ģenerāldirektora nodokļu jautājumos, Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras ģenerāldirektora, Valsts nodokļu administrēšanas aģentūras ģenerāldirektora vai departamenta direktora hierarhisko statusu un stāvokli nodokļu administrācijā, būtu grūti teikt, ka šīs personas varētu tikt uzskatītas par tādām, kas darbojas kā trešās personas nodokļu strīdā tādā nozīmē, kādu Tiesa paredzēja 2006. gada 19. septembra spriedumā *Wilson* (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Turklāt pats fakts, ka *LGT* 243. pantā ir paredzēta šāda ārkārtas pārsūdzības procedūra, izmantojot pārsūdzību, kuru nodokļu administrācija pati var iesniegt, vēl vairāk pastiprina iespaidu, ka *TEAC* var nebūt tik viegli atkāpties no iestādēm labvēlīgas nodokļu tiesību aktu interpretācijas, jo, ja tas tā notiktu, Ekonomikas un finanšu ministrijas ģenerāldirektors nodokļu jautājumos varētu izmantot ārkārtas pārsūdzības procedūru, kas paredzēta *LGT* 243. pantā. Tas vēl vairāk neatbilst neatkarības

33 Tiesa atsaucas uz "attiecīgās instances locekļu neatceļamību".

34 2006. gads 19. septembra sprieduma lietā *Wilson* (C-506/04, EU:C:2006:587) 53. punktā Tiesa nosprieda, ka "šīm neatkarības un objektivitātes garantijām ir nepieciešams, lai pastāvētu tiesību normas, it īpaši attiecībā uz tiesas sastāvu, iecelšanu, pilnvaru ilgumu, kā arī *tās locekļu* atturēšanās, noraidīšanas un *atsaukšanas* iemesliem, lai kliedētu jebkādas pamatotas šaubas indivīdos par minētās tiesas ārēju ietekmējamību un tās neitralitāti attiecībā uz tajā izskatāmajām interesēm". Mans izcēlums.

35 *LGT* 34. panta 2. punktā ir noteikts, ka:
"Nodokļu maksātāju aizsardzības padome, kas ir integrēta Finanšu ministrijā, nodrošina nodokļu maksātāju tiesību efektivitāti, izskata sūdzības, kas izriet no nodokļu sistēmas piemērošanas, ko veic valsts iestādes, un sniedz attiecīgus ieteikumus un priekšlikumus tādā formā un ar tādu iedarbību, kādas paredzētas noteikumos".

jēdzienam, jo pati šīs procedūras pastāvēšana un dalība Īpašajā palātā var tikt izmantotas kā smalks spiediena veids, kas saskaņā ar Tiesas 2017. gada 16. februāra sprieduma lietā *Margarit Panicello* (C-503/15, EU:C:2017:126) 37. punkta formulējumu "varētu apdraudēt tās locekļu pieņemtā nolēmuma neatkarību, izskatot tiem uzticētos strīdus".

43. Līdz ar to visu šo iemeslu dēļ es uzskatu, ka *TEAC* neatbilst neatkarības prasībām, kas ir nepieciešamas, lai tā tiktu uzskatīta par "tiesu" LESD 267. panta izpratnē. Kaut arī Tiesa nebalstās uz stingru precedentu sistēmu, tomēr ir skaidrs, ka 2000. gada 21. marta sprieduma lietā *Gabalfrisa* u.c. (no C-110/98 līdz C-147/98, EU:C:2000:145) pamatojums nav pietiekams un ka šis spriedums, ciktāl tas attiecas uz šo jautājumu, vairs nebūtu jāpiemēro.

44. Tāpēc es ierosinu Tiesai atzīt, ka tās kompetencē nav lemt par *TEAC* iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

IV. Secinājumi

45. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai atzīt, ka tās kompetencē nav lemt par *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija) iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.