Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. HOGAN
fremsat den 1. oktober 2019 [1]

Sag C-274/14

Banco de Santander SA

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Económico Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager, Spanien))

»Præjudiciel forelæggelse – statsstøtte – skattesystem – selskabsskat – fradrag – mulighed for virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien, for at afskrive goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele på mindst 5% i virksomheder, der har skattemæssigt hjemsted uden for Spanien – artikel 267 TEUF – formaliteten med hensyn til den præjudicielle forelæggelse – definition af »ret« – uafhængighed – Domstolens manglende kompetence«

I. Indledning

1. I sit forslag til afgørelse fremsat den 7. oktober 1999, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:1999:489), konkluderede generaladvokat Saggio, at et spansk skatteankenævn, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Catalonien, Spanien), ikke var en ret i henhold til EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 267 TEUF) [2]. Da han ikke var overbevist om, at Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Catalonien) kunne anses for at være tilstrækkeligt uafhængigt til at opfylde de krav, som Domstolen havde opstillet, konkluderede han, at den ikke kunne anses for at være en ret i henhold til det, der nu er artikel 267 TEUF.

2. I denne forbindelse pegede generaladvokat Saggio på de nære strukturelle forbindelser, som Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Catalonien) havde med Ministerio de Economía y Hacienda (det spanske økonomi- og finansministerium) [3], sammen med den omstændighed, at formanden for og medlemmerne af det

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Jf. ligeledes generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punkt 26), hvori han henviste til den progressive udvanding af uafhængighedsbetingelsen, der kulminerede i dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145). Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer var enig i generaladvokat Saggios vurdering i dennes forslag til afgørelse af 7.10.1999, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:1999:489), og anførte i sit forslag til afgørelse De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punkt 28), at »[m]edlemmerne af et »[ankenævn i skatteretlige sager] er embedsmænd fra forvaltningen, der udnævnes af ministeren, som selv har kompetence til at afsætte dem i andre tilfælde end dem, der klart og udtømmende findes i lovgivningen. Det kan derfor ikke hævdes, at bestemmelserne vedrørende de nævnte organer garanterer medlemmernes upartiskhed, og det er følgelig tvivlsomt, om de er tilstrækkeligt uafhængige til, at de kan modstå eventuelle forsøg på indgreb og utilbørligt pres fra den udøvende magt.« Generaladvokat Ruiz-Jarabo konkluderede, at ankenævn i skatteretlige sager ikke kan betegnes som »domstolslignende«.

3 – Jf. generaladvokat Saggios forslag til afgørelse Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 15). Det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at det kompetente spanske ministerium nu er finansministeriet og ministeriet for offentligt ansatte (El Ministerio de Hacienda y Función Pública). For at undgå forveksling vil jeg dog fortsat henvise til økonomi- og finansministeriet.

regionale skatteankenævn var »tjenestemænd fra administrationen, som udnævnes af ministeren« [4]. Han bemærkede ligeledes, at ministeren i forhold til medlemmerne af det regionale skatteankenævn havde afskedigelsesbeføjelser, »som i øvrigt ikke ses at være knyttet til situationer, der er klart og udtømmende fastsat i loven« [5].

3. I sin dom af 21. marts 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145), var Domstolen imidlertid ikke enig i generaladvokat Saggios forslag til afgørelse. Domstolen konkluderede, at der var tale om en »funktionel adskillelse mellem på den ene side skatte- og afgiftsmyndighedernes tjenestegrene, som varetager forvaltningen, opkrævningen og fastsættelsen« af afgifter og skatter, og på den anden side Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Catalonien), som traf afgørelse »vedrørende klager, der indbringes vedrørende de nævnte tjenestegrenes afgørelser, uden at modtage nogen form for instruks fra skatte- og afgiftsmyndighederne« [6].

4. EU-retten har ikke stået stille, siden dommen af 21. marts 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145), blev afsagt. I artikel 2 TEU fastsættes det nu, at Unionen bygger på værdien respekt for retsstaten. Artikel 19, stk. 2, TEU bestemmer, at til dommere og generaladvokater ved Domstolen »vælges personer, hvis uafhængighed er uomtvistelig«. Artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) fastsætter en garanti for effektive retsmidler og en rettergang for en »uafhængig og upartisk domstol.«

5. I overensstemmelse med denne udvikling i traktaten og i chartret har Domstolen efterfølgende udviklet en imponerende praksis vedrørende kravene om domstolenes uafhængighed. En stor del af denne aktuelle retspraksis er blevet sammenfattet af Domstolen i dom af 27. februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. I denne dom understregede Domstolen, at de nationale domstoles uafhængighed havde betydning »for et velfungerende retligt samarbejde, som omfatter mekanismen med præjudiciel forelæggelse fastsat i artikel 267 TEUF« [7]. Kernen i disse krav om domstolenes uafhængighed blev efterfølgende på beundringsværdig vis sammenfattet af Domstolen på følgende måde:

»De nationale domstoles uafhængighed har navnlig betydning for et velfungerende retligt samarbejde, som omfatter mekanismen med præjudiciel forelæggelse fastsat i artikel 267 TEUF, idet denne mekanisme […] alene kan aktiveres af en retsinstans, der skal anvende EU-retten, og som bl.a. opfylder dette krav om uafhængighed.

Begrebet uafhængighed indebærer bl.a., at den pågældende ret udøver sit juridiske hverv helt uafhængigt og uden at være underlagt noget hierarkisk forhold eller stå i afhængighedsforhold til nogen og uden at modtage ordrer eller instrukser fra nogen, og at den således er beskyttet mod indgreb og pres udefra, der kan bringe dens medlemmers uafhængige bedømmelse i fare og påvirke deres afgørelser […]

Ligesom det forhold, at dommerne ved den omhandlede ret er *uafsættelige* (jf. bl.a. dom af 19.9.2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, præmis 51), udgør det forhold, at de oppebærer en løn, der er passende i forhold til betydningen af det hverv, de udfører, en garanti, der er uløseligt forbundet med dommernes uafhængighed« [8].

4 – Jf. generaladvokat Saggios forslag til afgørelse Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 16).

5 – Generaladvokat Saggios forslag til afgørelse Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 16).

6 – Dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 39).

7 – Dom af 27.2.2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, præmis 43).

8 – Dom af 27.2.2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, præmis 43-45). Min fremhævelse.

II. Baggrunden for anmodningen om præjudiciel afgørelse

7. Alt dette er der sat skarpt fokus på i den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, som er forelagt af Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (centralt ankenævn i skatteretlige sager, Madrid, Spanien) (herefter »TEAC«) ved afgørelse af 2. april 2014 og indgivet til Domstolen den 5. juni 2014. Selv om denne anmodning vedrører TEAC, findes der også lignende enheder i de forskellige selvstyrende regioner i Spanien. I den sag, der gav anledning til dom af 21. marts 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145), blev anmodningen om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Catalonien), men det er helt uden betydning i den foreliggende sag, om skatteankenævnet er placeret centralt i Madrid (som i den foreliggende sag) eller i en selvstyrende region (som i den sag, der gav anledning til dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145).

8. Den præjudicielle forelæggelse i den foreliggende sag vedrører først og fremmest fortolkningen af Kommissionens beslutning 2011/5/EF af 28. oktober 2009 (som vedrører statsstøtteaspekterne af en særlig spansk skatteordning, der giver mulighed for skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder) som gennemført af Kongeriget Spanien [9]. Forelæggelsen rejser også spørgsmålet om gyldigheden af Kommissionens afgørelse om at indlede proceduren i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF i forbindelse med statsstøttesag SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder [10], og Kommissionens afgørelse (EU) 2015/314 af 15. oktober 2014 om statsstøtte SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) gennemført af Spanien – ordning for skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder (meddelt under nr. C(2014) 7280) [11].

9. Den præjudicielle forelæggelse er foretaget i forbindelse med en appel indgivet af Banco de Santander til TEAC til prøvelse af en skatteopgørelse foretaget af den spanske skatteinspektion. Denne skatteopgørelse blev foretaget, efter at Banco de Santander i maj 2002 havde erhvervet 100% af aktierne i et tysk selskab, AKB, til et beløb af 1 099 999 999 EUR. Omkring seks måneder senere overdrog Banco de Santander aktierne i AKB til to forbundne selskaber. Banco de Santander gjorde i sidste ende gældende, at den finansielle goodwill i forbindelse med denne transaktion kunne afskrives i overensstemmelse med de skattefordele, der er fastsat i den spanske skattelovgivning.

10. I den foreliggende sag er det hverken nødvendigt at foretage en nærmere undersøgelse af grundlaget for den præjudicielle forelæggelse eller af det ret indviklede sagsforløb i forbindelse med denne forelæggelse, da den har været suspenderet, siden den blev forelagt i 2014, som følge af, at lovligheden af beslutning 2011/5 er blevet anfægtet ved Retten og Domstolen i en lang række andre sager, navnlig i den sag, der gav anledning til dom af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981) [12]. Jeg bemærker endvidere, at lovligheden af afgørelse 2015/314 for øjeblikket ligeledes anfægtes ved Retten [13].

9 – Kommissionens beslutning om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 7, s. 48).

10 – EUT 2013, C 258, s. 8.

11 – EUT 2015, L 56, s. 38.

12 – Ved appelskrift i sag C-20/15 P nedlagde Europa-Kommissionen påstand om ophævelse af dom af 7.11.2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), hvorved Retten annullerede artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i beslutning 2011/5. Domstolen ophævede Rettens dom og hjemviste sagen til denne. I dom af 15.11.2018, World Duty Free Group mod Kommissionen (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), forkastede Retten påstanden om annullation af beslutning 2011/5. Ved sag C-64/19 P iværksatte Kongeriget Spanien den 29.1.2019 appel til prøvelse af dom afsagt af Retten den 15.11.2018 i sag T-219/10 RENV, World Duty Free Group mod Kommissionen (EUT 2019, C 112, s. 36).

13 – Jf. f.eks. sag T-252/15: Sag anlagt den 21.5.2015 – Ferrovial m.fl. mod Kommissionen (EUT 2015, C 245, s. 35).

III. Domstolens kompetence

11. Grunden til, at jeg kun kort har beskrevet grundlaget for den præjudicielle forelæggelse og det hidtidige sagsforløb, er, at ét enkelt spørgsmål nu foreligger for Domstolen, nemlig om TEAC er »en ret« i henhold til artikel 267 TEUF.

12. I sin præjudicielle forelæggelse har TEAC bemærket, at skatteankenævnene er retter som omhandlet i artikel 267 TEUF, idet de opfylder alle de krav, der er fastsat i Domstolens praksis. TEAC har anført, at denne opfattelse blev bekræftet ved dom af 21. marts 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145). Det bemærkes, at Domstolen i præmis 38 i dom af 27. februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), fastslog, at en hel række forhold tages i betragtning for at bedømme, om det organ, der forelægger en sag, er en »ret«, bl.a. om organet er oprettet ved lov, har permanent karakter, virker som obligatorisk retsinstans, anvender en kontradiktorisk sagsbehandling, træffer afgørelse på grundlag af retsregler, og om det er uafhængigt. I sit indlæg rejste Kommissionen tvivl om TEAC's uafhængighed. Ved afgørelse af 30. april 2019 besluttede Domstolen, at spørgsmålet om, hvorvidt den har kompetence til at besvare de af TEAC forelagte spørgsmål, først skulle undersøges. Disse parter fik tilsendt en række skriftlige spørgsmål vedrørende Domstolens kompetence med henblik på at kunne fremsætte skriftlige bemærkninger hertil, og der blev afholdt mundtlig forhandling den 2. juli 2019.

13. Hvis TEAC ikke er en sådan ret, kan spørgsmålene i den præjudicielle forelæggelse fra TEAC ikke besvares, da Domstolen ikke har kompetence til at behandle forelæggelsen. Såfremt man imidlertid skulle nå frem til den modsatte opfattelse, er Domstolen naturligvis forpligtet til at tage stilling til realiteten i disse spørgsmål i en senere dom.

14. Alt dette rejser det centrale spørgsmål, om dommen af 21. marts 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145), fortsat er gældende ret i lyset af udviklingen i Domstolens praksis efter afsigelsen af denne dom.

15. Efter min opfattelse kan Domstolens afgørelse i den pågældende sag, hvorefter der var tilstrækkelige garantier for skatteankenævnenes uafhængighed, således at de kunne anses for at være en ret i henhold til artikel 267 TEUF, ikke længere opretholdes – ikke mindst i lyset af Domstolens begrundelse i senere sager, såsom dom af 27. februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Jeg mener derfor, at dommen af 21. marts 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145), ikke bør følges i den foreliggende sag. Det følger heraf, at jeg for mit vedkommende ikke mener, at TEAC har en tilstrækkelig grad af uafhængighed til at kunne anses for at være en »ret« i henhold til artikel 267 TEUF. Det følger derfor også heraf, at Domstolen ikke har kompetence til at besvare de af TEAC forelagte spørgsmål.

16. Før jeg redegør for, hvorfor jeg når frem til denne konklusion, er det nødvendigt først at undersøge den relevante spanske lovgivning og praksis.

A. Den relevante spanske lovgivning og praksis

17. Den nuværende lovgivning vedrørende TEAC fremgår af en række forskellige spanske love og dekreter. Det er TEAC's funktion at behandle klager over forvaltningsakter, der bl.a. er udstedt af organer under økonomi- og finansministeriet. Denne funktion blev oprindeligt tillagt skatteankenævnene i henhold til et kongeligt lovdekret af 16. juni 1924.

18. TEAC reguleres på nuværende tidspunkt først og fremmest på grundlag af Ley 58/2003 General Tributaria (lov nr. 58/2003, den almindelige lov om skatter og afgifter) af 17. december 2003 (herefter »LGT«) [14] og Real Decreto 520/2005 (kongeligt dekret nr. 520/2005) af 13. maj 2005 [15]. Dette dekret er imidlertid lejlighedsvis blevet ændret.

1. Udnævnelse og afsættelse af TEAC's formand og medlemmer

19. TEAC's formand [16] og medlemmer [17] er tjenestemænd, der er ansvarlige for tvistløsning af skattesager. De udnævnes ved kongeligt dekret af den spanske regering (ministerrådet) på forslag af økonomi- og finansministeren blandt de tjenestemænd, der har den nødvendige erfaring og det fornødne omdømme på dette område. De forskellige skatteankenævn (herunder TEAC) henhører endvidere ikke under justitsministeriet eller et organ med ansvar for justitsforvaltningen: De er derimod en integreret del af økonomi- og finansministeriet [18].

20. Selv om det er korrekt, at TEAC's medlemmer ikke selv er ansvarlige for den faktiske forvaltning og inddrivelse af skatter og afgifter, er det ikke desto mindre vanskeligt ikke at få det indtryk, at TEAC selv er en integreret del af hele skatte- og afgiftsforvaltningssystemet i Spanien.

21. Banco de Santander har bemærket, at embedsperioden for TEAC's formand og medlemmer er af ubegrænset varighed, og at den kan være for livstid, indtil de går på pension. Den har desuden anført, at som følge af, at TEAC's formand og medlemmer udnævnes og afsættes ved dekret af ministerrådet, der er det øverste kollegiale organ inden for den udøvende magt, undgås enhver indblanding fra skatte- og afgiftsmyndighedernes side. Ifølge Banco de Santander påvirker en regerings beføjelse til at udnævne, afsætte eller ikke at forny mandatet for domstolsmedlemmer endvidere ikke i sig selv deres uafhængighed. Den har endvidere anført, at beføjelsen til skønsmæssigt at udpege og afsætte medlemmer ikke er overraskende, da der er tale om mandater uden tidsbegrænsning. Konsekvenserne af denne beføjelse svarer i realiteten til konsekvenserne af beføjelsen til ikke at forny et mandat, der er tidsbegrænset.

22. Den spanske regering har anført, at medlemmerne af skatteankenævnene udnævnes for en tidsubegrænset periode og ikke berøres af ændringer i regeringens sammensætning. Dette kan ses med hensyn til TEAC, hvis medlemmer udnævnes for en længere periode, endog årtier, trods politiske ændringer i løbet af de fireårige lovgivende forsamlinger. Ifølge den spanske regering er medlemmerne af skatteankenævnene endvidere omfattet af de samme regler med hensyn til tilfælde, hvor de har pligt til at vige deres sæde, og tilfælde, hvor de kan afsættes, som forvaltningsdomstolene. Disse regler er udtrykkeligt fastsat i spansk lovgivning og finder anvendelse på helt normal vis. Skatteankenævnenes uafhængighed styrkes af, at deres medlemmer kan give udtryk for dissens.

23. Det bemærkes, at ministerrådets beføjelse til at udnævne TEAC's medlemmer også omfatter en beføjelse til at afsætte medlemmerne af TEAC, hvis medlemmer angiveligt kan afsættes blot gennem offentliggørelse af et kongeligt dekret i det spanske officielle tidende [19]. Som Kommissionen har bemærket i sine skriftlige svar på visse spørgsmål, som Domstolen konkret har stillet til parterne, er denne beføjelse således ofte blevet udøvet i de senere år.

14 – BOE nr. 302 af 18.12.2003, s. 44987.

15 – BOE nr. 126 af 27.5.2005, s. 17835.

16 – Den pågældende er generaldirektør i økonomi- og finansministeriet.

17 – De er vicegeneraldirektører i økonomi- og finansministeriet.

18 – Jf. artikel 6 i Real Decreto 1113/2018 (kongeligt dekret nr. 1113/2018) af 7.9.2018. Det skal bemærkes, at selv om skatteankenævnene rapporterer til finansministeren, fremgår det af artikel 6, stk. 1, i Real Decreto 1113/2018 (kongeligt dekret nr. 1113/2018), at dette ikke berører deres funktionelle uafhængighed i forbindelse med tvistløsningen af økonomi- og forvaltningssager.

19 – Artikel 29, stk. 2, i kongeligt dekret nr. 520/2005.

24. Således blev eksempelvis – og som anført af Kommissionen – TEAC's formand [20] og et medlem af TEAC [21] afsat den 13. januar 2012, og sidstnævnte blev udpeget til ny formand for TEAC [22]. Ligeledes den 1. juni 2018 blev TEAC's formand [23] afsat, og en anden blev udpeget [24]. Den 6. juli 2018 blev fire andre medlemmer af TEAC afsat, og yderligere otte blev bekræftet [25].

25. Det er naturligvis ikke min hensigt at rejse tvivl om eller beklikke lovligheden af de specifikke udpegelser eller afsættelser, som Domstolen er blevet gjort opmærksom på af Kommissionen. Men selv om mange medlemmer af de forskellige skatteankenævn (herunder TEAC) meget vel kan forblive i embedet over længere perioder [26] – som fremhævet af den spanske regering – er det ikke desto mindre påfaldende, at der ikke er indført klare lovgivningsgarantier for at sikre uafsættelighed uden rimelig grund eller inhabilitet for disse enheders formand og medlemmer.

26. I denne forbindelse er historien på generaladvokat Saggios side i den sag, der gav anledning til dom af 21. marts 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145), hvor han udtrykte betænkeligheder ved, at de situationer, hvor afskedigelsesbeføjelsen kunne udøves, »ikke ses at være […] klart og udtømmende fastsat i loven« [27]. I henhold til spansk rets nuværende affattelse afhænger TEAC's formands og medlemmers embedsperiode i sidste ende af, hvad den spanske regering (ministerrådet) vælger og ønsker. Derfor har TEAC's formand og medlemmer – hverken i teorien eller faktisk – en fast embedsperiode eller nogen garanti mod afsættelse, for så vidt som der ikke foreligger rimelig grund eller inhabilitet, på den måde, som er et almindeligt og uundværligt aspekt af domstolenes uafhængighed, og som afspejler både teori og praksis i forfatningerne og de grundlæggende love i alle Unionens medlemsstater.

2. LGT's artikel 243 – ekstraordinær appel med henblik på ensretning af praksis

27. Økonomi- og forvaltningsdomstolene er obligatoriske retsinstanser, og det er kun i tilfælde af, at tvisten ikke afgøres inden for ét år, at der kan anlægges sag ved de almindelige spanske domstole [28]. Der er heller ingen tvivl om, at skatteankenævnene (herunder TEAC) er bundet af gældende lov og anvender konventionelle retlige standarder i forbindelse med tvistløsningen af disse skattesager.

28. Ud over de ordinære appeller til TEAC fra de regionale og lokale skatteankenævn [29] giver LGT's artikel 243 også mulighed for, hvad der betegnes som en ekstraordinær appel med henblik på ensretning af praksis [30].

29. Det, der fremgår af bestemmelserne i LGT's artikel 243, er, at de spanske skatte- og afgiftsmyndigheder kan indgive en ekstraordinær appel til en særlig afdeling i TEAC, hvori de gør gældende, at en tidligere afgørelse eller tidligere afgørelser fra dette organ er forkerte.

20 – Real Decreto 117/2012 (kongeligt dekret nr. 117/2012) af 13.1.2012, BOE nr. 12 af 14.1.2012, s. 2867.

21 – Real Decreto 118/2012 (kongeligt dekret nr. 118/2012) af 13.1.2012, BOE nr. 12 af 14.1.2012, s. 2877.

22 – Real Decreto 125/2012 (kongeligt dekret nr. 125/2012) af 13.1.2012, BOE nr. 12 af 14.1.2012, s. 2884.

23 – Real Decreto 614/2018 (kongeligt dekret nr. 614/2018) af 22.6.2018, BOE nr. 152 af 23.6.2018, s. 64031.

24 – Real Decreto 620/2018 (kongeligt dekret nr. 620/2018) af 22.6.2018, BOE nr. 152 af 23.6.2018, s. 64037.

25 – Real Decreto 836/2018 (kongeligt dekret nr. 836/2018) af 6.7.2018, BOE nr. 164 af 7.7.2018, s. 68370.

26 – Måske i det mindste til dels på grund af den ubestemte varighed af deres mandat.

27 – Forslag til afgørelse Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:1999:489, punkt 16).

28 – Jf. LGT's artikel 240, stk. 1, og artikel 249.

29 – Jf. LGT's artikel 241.

30 – LGT's artikel 243 med overskriften »ekstraordinær appel med henblik på ensretning af praksis« bestemmer følgende:

30. Det er særligt påfaldende, at den pågældende appel kun kan indgives af generaldirektøren for beskatning i økonomi- og finansministeriet [31], selv om han eller hun også har sæde i TEAC's særlige afdeling sammen med generaldirektøren for det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan, generaldirektøren eller direktøren for den tjenestegren i det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan, som det organ, der udstedte den i den appellerede afgørelse omhandlede retsakt, er funktionelt tilknyttet, samt formanden for rådet til forsvar af skatteydere.

31. Den omstændighed, at generaldirektøren for tjenestegrenen i det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan også er medlem af den otte personers store særlige afdeling – selv om det er hans eller hendes organ, der har truffet den appellerede afgørelse – er også en meget speciel omstændighed. Det er efter min opfattelse i strid med princippet om, at ingen kan være dommer i egen sag (nemo judex in causa sua), og pr. definition i strid med det grundlæggende princip i chartrets artikel 47, stk. 2, der foreskriver en uafhængig og upartisk domstol.

B. Spørgsmålet, om TEAC har den fornødne grad af uafhængighed til at kunne anses for at være en ret i henhold til artikel 267 TEUF

32. Som generaladvokat Stix-Hackl bemærkede i punkt 45 i hendes forslag til afgørelse Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), udgør uafhængighedskriteriet »formentlig […] det væsentligste kriterium til sondring mellem en national domstol og en administrativ myndighed«.

33. Domstolen udtalte sig ligeledes i samme henseende i præmis 37 og 38 i dom af 16. februar 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

»Det må i denne henseende bemærkes, at kravet om et forelæggende organs uafhængighed indeholder to aspekter. Det første, eksterne, aspekt forudsætter, at den omhandlede instans udøver sit hverv helt uafhængigt og uden at være underlagt noget hierarkisk forhold eller stå i afhængighedsforhold til nogen og uden at modtage ordrer eller instrukser fra nogen […], og at den således er beskyttet mod indgreb og pres udefra, der kan bringe dens medlemmers uafhængige bedømmelse i fare for så vidt angår de tvister, der forelægges for dem […]. Det andet, interne, aspekt hænger sammen med begrebet upartiskhed og vedrører det forhold, at der skal være den samme afstand til tvistens parter og deres respektive interesser for så vidt angår tvistens genstand. Dette aspekt stiller krav om objektivitet og en fuldstændig mangel på interesse i sagens udfald ud over den strikte anvendelse af retsregler.«

»1. En ekstraordinær appel med henblik på ensretning af praksis kan indgives af generaldirektøren for beskatning i økonomi- og finansministeriet til prøvelse af afgørelser om skatter og afgifter truffet af den centrale økonomi- og forvaltningsdomstol, når den pågældende generaldirektør er uenig i indholdet af sådanne afgørelser.
En sådan ekstraordinær appel kan også indgives af generaldirektørerne for beskatning i selvstyrende regioner og byer, der har selvstyre, eller tilsvarende organer, når appellen vedrører en afgørelse truffet af et organ, som er afhængigt af den respektive selvstyrende region eller by, der har selvstyre
2. Den særlige afdeling for ensretning af praksis har kompetence til at afgøre en sådan appel. Den særlige afdeling er sammensat af formanden for den centrale økonomi- og forvaltningsdomstol, der fører forsædet, tre medlemmer af denne domstol, generaldirektøren for beskatning i økonomi- og finansministeriet, generaldirektøren for det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan, generaldirektøren eller direktøren for den tjenestegren i det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan, som det organ, der udstedte den i den appellerede afgørelse omhandlede retsakt, er funktionelt tilknyttet, samt formanden for rådet til forsvar af skatteydere.
Når appellen vedrører en afgørelse truffet af et organ, som er afhængigt af en selvstyrende region eller by, der har selvstyre, skal henvisninger til direktøren for det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan og til generaldirektøren eller direktøren for tjenestegrenen i det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan forstås som svarende til eller lignende organer under den nævnte selvstyrende region eller by, der har selvstyre.
3. Appelafgørelsen vedtages af et flertal af medlemmerne af den særlige afdeling. Ved stemmelighed er formandens stemme altid afgørende.
4. Appelafgørelsen træffes inden for seks måneder og skal respektere den særlige retsstilling i forbindelse med den appellerede afgørelse, hvorved den praksis, der skal finde anvendelse, fastlægges.
5. Den praksis, der fastlægges ved sådanne appelafgørelser, er bindende for økonomi- og forvaltningsdomstolene, for skatte- og afgiftsmyndighederne i de selvstyrende regioner og byer, der har selvstyre, og for den øvrige del af den statslige skatte- og afgiftsforvaltning og de selvstyrende regioner og byer, der har selvstyre.«

31 – Eller af generaldirektørerne for beskatning i selvstyrende regioner og byer, der har selvstyre, eller tilsvarende organer, når appellen vedrører en afgørelse truffet af et organ, som er afhængigt af den respektive selvstyrende region eller by, der har selvstyre.

34. I den pågældende sag blev det fastslået, at en tjenestemand og justitssekretær (Secretario Judicial) »modtager og er forpligtet til at overholde instrukserne fra sin hierarkisk overordnede« undtaget de tilfælde, hvor han varetager sit offentlige retslige embede. Domstolen fandt, at Secretario Judicial (justitssekretæren) i den pågældende sag skulle træffe afgørelse i det i hovedsagen omhandlede søgsmål vedrørende inddrivelse af skyldige salærer »under overholdelse af principperne om fælles handling og hierarkiets binding« [32].

35. Det fulgte heraf, at Secretario Judicial ikke var en »ret« som omhandlet i artikel 267 TEUF.

36. Af de grunde, jeg allerede har anført, mener jeg ikke, at TEAC's medlemmer har den fornødne grad af uafhængighed til, at dette organ kunne anses for at være en ret i henhold til artikel 267 TEUF. Jeg er nået til denne konklusion af følgende grunde.

37. For det første mangler TEAC's medlemmer – selv om TEAC klart anvender loven og de konventionelle retlige standarder i forbindelse med tvistløsningen af disse skattesager og har den permanente karakter, der er karakteristisk for retsinstanser – det væsentlige kendetegn i form af en fast embedsperiode [33], hvilket – som anført af Domstolen i præmis 45 i dom af 27. februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) – er en forudsætning for retsplejen.

38. Selve den omstændighed, at medlemmer af TEAC er blevet afsat ved kongeligt dekret af grunde, der synes hensigtsmæssige for den til enhver tid siddende regering, er i sig tilstrækkelig til at godtgøre, at TEAC mangler dette afgørende og væsentlige kendetegn [34]. For at opfylde dette aspekt af kravet om uafhængighed ville det være nødvendigt, at TEAC's medlemmer er omfattet af reelle og effektive retsgarantier mod afsættelse, for så vidt som der ikke foreligger rimelig grund eller inhabilitet.

39. For det andet er et yderligere aspekt af kravet om uafhængighed, således som det kommer til udtryk i præmis 44 i dom af 27. februar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), kravet om, at den pågældende ret »udøver sit juridiske hverv helt uafhængigt og uden at være underlagt noget hierarkisk forhold eller stå i afhængighedsforhold til nogen og uden at modtage ordrer eller instrukser fra nogen«.

40. Stort set det samme kunne siges i den foreliggende sag for så vidt angår den ekstraordinære appel med henblik på ensretning af praksis, da generaldirektøren for den selvsamme enhed, der iværksatte appellen, i medfør af LGT's artikel 243 nødvendigvis vil have sæde som medlem af TEAC's særlige afdeling, der behandler appellen, og det samme gælder generaldirektøren for det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan, som traf selve den appellerede afgørelse. Selv om det er korrekt, at skatteyderens interesser formentlig vil være repræsenteret af formanden for rådet til forsvar af skatteydere [35], forholder det sig dog således, at det er opfattelsen hos den gennemsnitlige, fornuftige

32 – Jf. dom af 16.2.2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, præmis 41). Endelig var dette også blevet anført af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol i sag nr. 22107/93, dom af 25.2.1997, Findlay mod Det Forenede Kongerige (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), hvor den påpegede, at medlemmerne af den pågældende militærdomstol i henhold til den militærdomstolsordning, der på daværende tidspunkt var gældende i Det Forenede Kongerige, alle var underordnet indkalderen i militær rang. I denne forbindelse bemærkede Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol: »For at opretholde tilliden til domstolens uafhængighed og upartiskhed kan det, at et vist forhold tilsyneladende foreligger, være af betydning. Eftersom alle medlemmerne af den militærdomstol, der traf afgørelse i Findlay-sagen, var underordnet indkalderen i rang og under dennes kommandovej, kunne Findlays tvivl med hensyn til domstolens uafhængighed og upartiskhed være objektivt begrundet […].«

33 – Domstolen henviser til »det forhold, at dommerne ved den omhandlede ret er uafsættelige«.

34 – I præmis 53 i dom af 19.9.2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), fastslog Domstolen: »Disse garantier for uafhængighed og upartiskhed forudsætter, at der findes regler om bl.a. organets sammensætning, udnævnelse, funktionsperiode, tilfælde, hvor organets medlemmer ikke må deltage i behandlingen af en sag, tilfælde, hvor de har pligt til at vige deres sæde, samt *tilfælde, hvor de kan afsættes*, som gør det muligt at fjerne enhver rimelig tvivl om, at organet er uimodtageligt for påvirkninger udefra og neutralt i forhold til de interesser, som står over for hinanden.« Min fremhævelse.

35 – LGT's artikel 34, stk. 2, bestemmer:
»Rådet til forsvar af skatteydere, der er integreret i finansministeriet, sikrer effektiviteten af skatteydernes rettigheder, behandler klager i forbindelse med anvendelsen af det skatte- og afgiftssystem, der gennemføres af de statslige organer, og fremkommer med relevante udkast og forslag i den form og med de virkninger, der er fastsat i bestemmelserne.«

skatteyder, der har indbragt en skatteklage for TEAC, at selve det system, der er indført ved LGT's artikel 243 i forbindelse med en ekstraordinær appel med henblik på ensretning af praksis, i betragtning af den ved lov foreskrevne bestemte sammensætning af den særlige afdeling *synes* at være i skatte- og afgiftsmyndighedernes favør.

41. Under alle omstændigheder må den omstændighed, at visse medlemmer af TEAC's særlige afdeling har stærke institutionelle forbindelser til skatte- og afgiftsmyndighederne, også i sig selv rejse tvivl om TEAC's uafhængighed. Som Domstolen bemærkede i præmis 49 i dom af 19. september 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587): »Begrebet uafhængighed, som er uløseligt forbundet med udøvelse af dømmende myndighed, indebærer først og fremmest, at det pågældende organ er udenforstående i forhold til den myndighed, som har truffet den omtvistede afgørelse.« I betragtning af den hierarkiske status og placering, som generaldirektøren for beskatning i økonomi- og finansministeriet, generaldirektøren for det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan, generaldirektøren eller direktøren for tjenestegrenen i det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan har inden for skatte- og afgiftsforvaltningen, ville det være vanskeligt at sige, at disse personer kunne anses for at være udenforstående i en skattesag som omhandlet i Domstolens dom af 19. september 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Selve den omstændighed, at LGT's artikel 243 foreskriver en sådan ekstraordinær appelprocedure ved hjælp af en appel, som alene skatte- og afgiftsmyndighederne kan videreføre, bibringer endvidere det indtryk, at TEAC måske ikke uden videre bør fravige en fortolkning af den skattelovgivning, som myndighederne foretrækker, eftersom generaldirektøren for beskatning i økonomi- og finansministeriet – hvis TEAC nogen sinde skulle gøre dette – i så fald kunne påberåbe sig den ekstraordinære appelprocedure i LGT's artikel 243. Dette er desuden i strid med uafhængighedsbegreber, eftersom selve eksistensen af denne procedure og medlemskabet af den særlige afdeling kan udgøre en form for indirekte pres, der med Domstolens ord i præmis 37 i dom af 16. februar 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), kan »bringe dens medlemmers uafhængige bedømmelse i fare for så vidt angår de tvister, der forelægges for dem«.

43. Af alle ovenstående grunde er jeg derfor af den opfattelse, at TEAC ikke opfylder de krav om uafhængighed, der er nødvendige for at kunne anses for at være en »ret« i henhold til artikel 267 TEUF. Selv om Domstolen ikke anvender en streng præcedensordning, er det ikke desto mindre klart, at begrundelsen i dom af 21. marts 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145), er utilstrækkelig, og at denne afgørelse ikke længere bør følges for så vidt angår dette spørgsmål.

44. Jeg foreslår derfor, at Domstolen skal fastslå, at den ikke har kompetence til at træffe afgørelse om den anmodning om præjudiciel afgørelse, der er indgivet af TEAC.

IV. Forslag til afgørelse

45. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen fastslår, at den ikke har kompetence til at træffe afgørelse om den anmodning om præjudiciel afgørelse, der er indgivet af Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager, Spanien).