

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (wielka izba)

z dnia 21 stycznia 2020 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 267 TFUE – Pojęcie „sądu krajowego” – Kryteria – Niezawisłość danego organu krajowego – Nieusuwalność członków – Niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W sprawie C-274/14,

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Económico-Administrativo Central (naczelny sąd administracyjny ds. podatkowych, Hiszpania) postanowieniem z dnia 2 kwietnia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 czerwca 2014 r., w postępowaniu wszczętym przez:

Banco de Santander SA

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, A. Arabadjiev, A. Prechal (sprawozdawca), M. Vilaras, P.G. Xuereb, L.S. Rossi i I. Jarukaitis, prezesi izb, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos i N. Piçarra, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 lipca 2019 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Banco de Santander SA przez J.L. Buendía Sierrę, E. Abada Valdenebrę, R. Calva Salinerę oraz J.M. Panerę Rivasa, abogados,
- w imieniu rządu hiszpańskiego początkowo przez M.A. Sampola Pucurulla i A. Rubia Gonzáleza, a następnie przez S. Centeno Huertę i A. Rubia Gonzáleza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyalę, B. Stromsky'ego, C. Urraca Caviedesa i P. Nemečkovę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 października 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2 decyzji Komisji 2011/5/WE z dnia 28 października 2009 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach C

45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 7, s. 48), w sprawie decyzji Komisji z dnia 17 lipca 2013 r. o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w sprawie pomocy państwa SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Amortyzacja podatkowa wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach (Dz.U. 2013, C 258, s. 8) oraz w sprawie decyzji Komisji (UE) 2015/314 z dnia 15 października 2014 r. w sprawie pomocy państwa SA.35550 (2013/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) wdrożonej przez Hiszpanię – Program dotyczący amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach (Dz.U. 2015, L 56, s. 38).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez Banco de Santander SA w następstwie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wydanej przez Inspección Financiera (urząd kontroli podatkowej, Hiszpania) w przedmiocie odliczenia wartości firmy w związku z nabyciem przez ten bank wszystkich udziałów spółki holdingowej prawa niemieckiego posiadającej udziały w spółkach mających siedzibę w Unii Europejskiej.

Ramy prawne

Prawo Unii

Decyzja 2011/5

3 Jak wynika zasadniczo z motywów 4–6 decyzji 2011/5, decyzją z dnia 10 października 2007 r., opublikowaną w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* w dniu 21 grudnia 2007 r., Komisja Europejska, w następstwie szeregu pytań na piśmie skierowanych do niej w 2005 r. i 2006 r. przez posłów do Parlamentu Europejskiego oraz skargi prywatnego podmiotu gospodarczego, która została do niej skierowana w 2007 r., wszczęła postępowanie wyjaśniające, które było wówczas przewidziane w art. 88 ust. 2 WE, w sprawie hiszpańskiego systemu amortyzacji podatkowej na rzecz hiszpańskich przedsiębiorstw nabywających znaczne udziały w zagranicznych przedsiębiorstwach, ustanowionego w art. 12 ust. 5 ustawy Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades (ustawy 43/1995 o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 27 grudnia 1995 r. (BOE nr 310 z dnia 28 grudnia 1995 r., s. 37072) i potwierdzonego w Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewskim dekretem ustawodawczym 4/2004 zatwierdzającym zmieniony tekst ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951) (zwanej dalej „TRLIS”).

4 Zasada przewidziana w art. 12 ust. 5 TRILIS, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2002 r., przewiduje, że w przypadku nabycia przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w „przedsiębiorstwie zagranicznym” – w sytuacji gdy udziały te wynoszą co najmniej 5% nabywanego przedsiębiorstwa i pozostają w całości nabywcy nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku – wynikająca z tego nabycia udziałów wartość firmy, zaksięgowana w przedsiębiorstwie będącym rezydentem jako oddzielna wartość niematerialna, może zostać odliczona w postaci amortyzacji od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, którego przedsiębiorstwo to jest płatnikiem. Amortyzacja ta jest dokonywana w częściach równych w ciągu dwudziestu lat od nabycia udziałów.

5 W art. 1 ust. 1 decyzji 2011/5 Komisja stwierdziła niezgodność rozpatrywanego systemu podatkowego ze wspólnym rynkiem.

6 Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 2 i 3 tej decyzji:

„2. Przez cały okres amortyzacji ustanowiony w ramach programu pomocy można jednak nadal stosować obniżki podatków, z których korzystali beneficjenci w zakresie

wewn?trzwspólnotowego nabycia udziałów na mocy art. 12 ust. 5 TRLIS i które wi??? si? z udziałami posiadanymi bezpo?rednio lub po?rednio w zagranicznych przedsi?biorstwach spe?niających odpowiednie warunki programu pomocy do dnia 21 grudnia 2007 r., z wyj?tkiem warunku dotycz?cego posiadania tych udziałów przez nieprzerwany okres co najmniej jednego roku.

3. Obni?ki podatków, z których korzystali beneficjenci w zakresie wewn?trzwspólnotowego nabycia udziałów na mocy art. 12 ust. 5 TRLIS i które wi??? si? z nieodwo?alnym zobowi?zaniem zawartym przed dniem 21 grudnia 2007 r. odno?nie do posiadania tych udziałów, je?eli umowa zawiera warunek zawieszaj?cy powi?zany z faktem, ?e analizowana operacja podlega obowi?zkowemu zatwierdzeniu przez organ regulacyjny, oraz je?eli decyzja i operacja zosta?y zg?oszone przed dniem 21 grudnia 2007 r., mog? by? dalej stosowane przez ca?y okres amortyzacji ustanowiony w ramach programu pomocy w odniesieniu do cz??ci udziałów posiadanych od dnia zniesienia warunku zawieszaj?cego”.

7 Artyku? 4 wspomnianej decyzji nakazuje Królestwu Hiszpanii odzyskanie pomocy przyznanej na podstawie rozpatrywanego systemu podatkowego, z wyj?tkiem tej pomocy, która spe?nia warunki okre?lone w art. 1 ust. 2 tej decyzji.

Decyzja 2011/282/UE

8 Decyzj? 2011/5 Komisja zakończyła post?powanie w zakresie dotycz?cym nabycia udziałów przez przedsi?biorstwa hiszpa?skie w przedsi?biorstwach maj?cych siedzib? w Unii. Instytucja ta utrzyma?a jednak post?powanie dotycz?ce takiego nabywania udziałów w przedsi?biorstwach maj?cych siedzib? poza Uni?.

9 W art. 1 ust. 1 decyzji Komisji 2011/282/UE z dnia 12 stycznia 2011 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej warto?ci firmy w zwi?zku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsi?biorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdro?onej przez Hiszpani? (Dz.U. 2011, L 135, s. 1) instytucja ta uzna?a za niezgodny z rynkiem wewn?trznym rozpatrywany system podatkowy polegaj?cy na przyznaniu ulgi podatkowej przedsi?biorstwom opodatkowanym w Hiszpanii w celu umo?liwienia tym przedsi?biorstwom amortyzacji warto?ci firmy w zwi?zku z nabyciem udziałów w przedsi?biorstwach maj?cych siedzib? poza Uni?.

10 Artyku? 1 ust. 2–5 tej decyzji przewiduje pewne sytuacje, w których beneficjenci odlicze? podatkowych w ramach rozpatrywanego systemu podatkowego przy okazji nabycia udziałów poza Uni? mog? nadal stosowa? te odliczenia przez ca?y okres amortyzacji przewidziany przez ten system.

11 Artyku? 4 tej samej decyzji nakazuje Królestwu Hiszpanii odzyskanie pomocy przyznanej na podstawie rozpatrywanego systemu podatkowego.

Decyzja 2015/314

12 Na mocy decyzji Komisji z dnia 17 lipca 2013 r. wszczynającej postępowanie przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE w sprawie pomocy państwa SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Amortyzacja podatkowa finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach instytucja ta postanowiła zbadać zgodnie z prawem Unii nowej wykadni administracyjnej art. 12 ust. 5 TRLIS przyjętej przez Dirección General de Tributos (dyrekcja generalna ds. podatkowych, Hiszpania, zwana dalej „DGT”) i przez Tribunal Económico-Administrativo Central (naczelny sąd administracyjny ds. podatkowych, zwany dalej „TEAC”), która rozszerza zakres stosowania rozpatrywanego systemu podatkowego na pośrednie nabywanie udziałów.

13 Postępowanie to zakończyło się wydaniem w dniu 14 października 2014 r. trzeciej decyzji w sprawie rozpatrywanego systemu podatkowego, a mianowicie decyzji 2015/314.

14 W decyzji tej Komisja stwierdziła, że rozpatrywany system podatkowy, znajdujący obecnie zastosowanie również do pośredniego nabycia udziałów w spółkach niebędących rezydentami poprzez nabycie udziałów w spółkach holdingowych niebędących rezydentami, także stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym, która ponadto została przyznana z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE. W związku z powyższym instytucja ta nakazała władzom hiszpańskim odzyskanie przyznanej pomocy.

Prawo hiszpańskie

15 TEAC, z siedzibą w Madrycie (Hiszpania), rozpoznaje w pierwszej i ostatniej instancji zażalenia na decyzje wydane przez określone centralne organy podatkowe. Jest on również organem odwończym od decyzji innych Tribunales Económico-Administrativos (sądów administracyjnych ds. podatkowych, zwanych dalej „TEA”), a konkretnie TEA regionalnych oraz TEA lokalnych z siedzibami w Ceucie (Hiszpania) i Melilli (Hiszpania).

16 Przepisy hiszpańskie regulujące status prawny TEA zawarte są w Ley 58/2003, General Tributaria (ustawie 58/2003 ordynacja podatkowa) z dnia 17 grudnia 2003 r. (BOE nr 302 z dnia 18 grudnia 2003 r., s. 44987), w brzmieniu zmienionym przez Ley 34/2015, z dnia 21 września 2015 r. (BOE nr 227 z dnia 22 września 2015 r., s. 83633) (zwanej dalej „LGT”), a w szczególności w rozdziale IV tej ustawy, zatytułowanym „Zażalenia gospodarczo-administracyjne”, zamieszczonym w tytule V ustawy, zatytułowanym „Kontrola administracyjna”.

17 Artykuł 228 LGT stanowi:

„1. Właściwość do orzekania w przedmiocie zażaleń gospodarczo-administracyjnych należy wyznacznie do organów gospodarczo-administracyjnych, które w ramach wykonywania swych funkcji działają niezależnie pod względem organizacyjnym.

2. W zakresie kompetencji państwowej organy gospodarczo-administracyjne to:

a) [TEAC].

b) [TEA] na szczeblu regionalnym i lokalnym.

3. Izba specjalna ds. ujednoczenia orzecznictwa jest uznawana za organ gospodarczo-administracyjny.

[...]”.

18 Artyku? 237 ust. 3 LGT przewiduje zasady dotycz?ce wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które mog? by? kierowane przez TEA do Trybuna?u, w szczególno?ci zawieszenie post?powania do czasu udzielenia przez Trybuna? odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

19 Artyku? 243 LGT, zatytu?owany „Skarga nadzwyczajna w celu ujednoczenia orzecznictwa”, stanowi:

„1. Nadzwyczajna skarga w celu ujednoczenia orzecznictwa mo?e zosta? wniesiona przez dyrektora generalnego ds. podatkowych ministerstwa gospodarki i finansów na decyzje w sprawach podatkowych wydane przez [TEAC], w sytuacji gdy ów dyrektor generalny nie zgadza si? z tre?ci? tych decyzji.

[...]

2. Do rozpoznania tej skargi w?a?ciwa jest specjalna izba ds. ujednoczenia orzecznictwa. W jej sk?ad wchodzi prezes [TEAC], przewodnicz?cy jej obradom, trzech cz?onków tego s?du, dyrektor generalny ds. podatkowych ministerstwa gospodarki i finansów, dyrektor generalny krajowej agencji administracji podatkowej, dyrektor generalny lub dyrektor departamentu tej agencji, od którego jest funkcjonalnie zale?ny organ b?d?cym autorem aktu, którego dotyczy decyzja b?d?ca przedmiotem skargi, a tak?e prezes rady ds. ochrony podatników.

[...]

3. Rozstrzygni?cia specjalnej izby w przedmiocie skargi podejmowane s? wi?kszo?ci? g?osów jej cz?onków. W przypadku równej liczby g?osów przewa?a g?os prezesa.

4. Skarg? rozpatruje si? w terminie sze?ciu miesi?cy, z uwzgl?dnieniem szczególnej sytuacji prawnej wynikaj?cej z zaskar?onej decyzji, poprzez ustanowienie stosownego orzecznictwa.

5. Orzecznictwo wynikaj?ce z tych decyzji w przedmiocie takich skarg wi??e [TEA], organy podatkowe wspólnot autonomicznych oraz miast posiadaj?cych status autonomii oraz pozosta?? cz??? administracji podatkowej pa?stwa, wspólnot autonomicznych i miast posiadaj?cych status autonomii”.

20 Inne przepisy maj?ce zastosowanie do TEA zawarte s? w Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisi?n en vía administrativa (dekrecie królewskim 520/2005 w sprawie zatwierdzenia ogólnego rozporz?dzenia wykonawczego ustawy 58/2003 z dnia 17 grudnia, ordynacji podatkowej, w dziedzinie kontroli administracyjnej) z dnia 13 maja 2015 r. (BOE nr 126, z dnia 27 maja 2005 r., s. 17835) (zwanym dalej „dekretem królewskim 520/2005”).

21 Artyku? 29 ust. 2 i 9 dekretu królewskiego nr 520/2005 stanowi:

„2. Prezes [TEAC] jest mianowany spo?ród urz?dników o uznanej reputacji i do?wiadczeniu zawodowym w dziedzinie podatków na mocy dekretu królewskiego przyj?tego przez rad? ministrów na wniosek ministra gospodarki i finansów oraz otrzymuje rang? dyrektora generalnego ministerstwa gospodarki i finansów. Jego odwo?anie równie? nast?puje w drodze dekretu królewskiego przyj?tego przez rad? ministrów na wniosek ministra gospodarki i finansów.

Cz?onkowie [TEAC] s? mianowani spo?ród urz?dników organów wskazanych w wykazie stanowisk pracy na mocy dekretu królewskiego przyj?tego przez rad? ministrów na wniosek ministra gospodarki i finansów oraz otrzymuj? rang? zast?pcy dyrektora generalnego ministerstwa

gospodarki i finansów. Ich odwołanie również następuje w drodze dekretu królewskiego przyjętego przez radę ministrów na wniosek ministra gospodarki i finansów.

[...]

9. Wszyscy członkowie zgromadzenia plenarnego lub izb, jak również jednoosobowe organy [TEAC] sprawują w pełni niezależnie i w ramach swojej odpowiedzialności powierzone im zgodnie z prawem obowiązki oraz inne funkcje, jakie może im powierzyć prezes”.

22 Zgodnie z art. 30 ust. 2 i 12 dekretu królewskiego 520/2005:

„2. Prezes, prezesi izby zdecentralizowanej, prezesi izby oraz członkowie [TEA regionalnych i lokalnych] są mianowani spośród urzędników organów wskazanych w wykazie stanowisk pracy na mocy zarządzenia ministra gospodarki i finansów. Ich odwołanie również następuje w drodze zarządzenia ministra gospodarki i finansów [...].

[...]

12. Wszyscy członkowie zgromadzenia plenarnego lub izb, jak również jednoosobowe organy [TEA regionalnych i lokalnych] sprawują w pełni niezależnie i w ramach swojej odpowiedzialności powierzone im zgodnie z prawem obowiązki oraz inne funkcje, jakie może im powierzyć prezes sądu lub prezes izby zdecentralizowanej”.

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

23 W maju 2002 r. Banco de Santander Central Hispano SA (zwany dalej „BSCH”), spółka dominująca skonsolidowanej grupy podatkowej 17/89, nabyła 100% udziałów AKB Holding GmbH (zwanej dalej „AKB”), będącej spółką prawa niemieckiego.

24 Nabycie to, którego cena wynosiła 1 099 999 999 EUR, podczas gdy wartość księgowa AKB była szacowana na 183 909 000 EUR, wygenerowała wartość finansową w wysokości 916 091 000 EUR (zwaną dalej „odnośną finansową wartość firmy”).

25 AKB, jako spółka holdingowa, posiadała udziały w następujących spółkach, z których wszystkie mają siedzibę w Unii: AKB Datensysteme GmbH, AKB Autobörse AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH i AKB Marketing Services sp. z o.o.

26 W grudniu 2002 r. BSCH przekazała akcje AKB, których cena nabycia była rodzajem odnośnej finansowej wartości firmy – Holneth BV, spółce prawa niderlandzkiego, oraz Santander Consumer Finance SA (zwanej dalej „SCF”), spółce prawa hiszpańskiego, które to spółki należały również do skonsolidowanej grupy podatkowej 17/89.

27 Mając na uwadze odnośną wartość finansową firmy, skonsolidowana grupa podatkowa 17/89 dokonała w swoich deklaracjach podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2002 i 2003 odliczeń na podstawie art. 12 ust. 5 TRLIS.

28 W roku podatkowym 2002 BSCH i SCF dokonały odliczenia odpowiednio kwoty 27 482 730 EUR i 1 631 395 EUR. W roku podatkowym 2003 SCF dokonała odliczenia w kwocie 45 804 550 EUR.

29 W odniesieniu do roku podatkowego 2002 w wyniku kontroli podatkowej, która zakończyła się protokołem z dnia 21 grudnia 2006 r., urząd kontroli podatkowej w drodze decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych z dnia 7 marca 2007 r. uznała odliczenie dokonane przez

BSCH w wysokości 20 262 374 EUR, lecz dokonała korekty na kwotę 7 215 356 EUR. W odniesieniu do SCF odliczenie w kwocie 1 631 395 EUR zostało w pełni uznane.

30 W drodze decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 22 lipca 2010 r. urząd kontroli podatkowej odrzuciło całość podatku odliczonego przez SCF odliczenia finansowej wartości firmy w roku podatkowym 2003.

31 W dniu 16 sierpnia 2010 r. Banco de Santander złożyło zażalenie na tę decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego do TEAC, twierdząc, że odnośna finansowa wartość firmy, niezależnie od jej porównywalnego charakteru wynikającego z faktu, że nabycie, które ją wygenerowało, dotyczyło spółki holdingowej, podlega odliczeniu od podatku dochodowego od osób prawnych na mocy samego art. 12 ust. 5 TRLIS.

32 Z uwagi na nową wykładnię art. 12 ust. 5 TRLIS przyjętą zarówno przez DGT, jak i TEAC, o której mowa w pkt 12 niniejszego wyroku, w niniejszym przypadku pojawia się pytanie, czy na podstawie decyzji 2011/5, pierwszej decyzji Komisji w sprawie rozpatrywanego systemu podatkowego, należy doprowadzić do odzyskania, jako pomocy przyznanej bezprawnie i niezgodnej z rynkiem wewnętrznym, odliczenia podatkowego odpowiadającego amortyzacji odnośnej finansowej wartości firmy dokonanej przed dniem 21 grudnia 2007 r. w następstwie nabycia spółki holdingowej niebędącej rezydentem.

33 Z uwagi na okoliczności, że art. 1 ust. 2 w związku z art. 4 ust. 1 decyzji 2011/5 ze względu na uzasadnione oczekiwania wywołują z obowiązku odzyskania pomocy nabycia dokonane przed dniem 21 grudnia 2007 r., a także fakt, że rozpatrywane w postępowaniu głównym nabycie miało miejsce przed tą datą, niezbędnym jest, w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy te przepisy decyzji 2011/5 należy interpretować w ten sposób, że znajdują one zastosowanie również do porównywalnego nabycia udziałów, w szczególności do nabycia spółki holdingowej niebędącej rezydentem, takiego jak nabycie będące przedmiotem postępowania głównego.

34 W tym względzie TEAC uznała, że wykładnia administracyjna sprzeciwiająca się wcześniejszemu zastosowaniu odliczenia podatkowego do porównywalnego nabycia udziałów nie stanowi źródła prawa.

35 Ani DGT, ani TEAC nie stanowiły bowiem organów władzy ustawodawczej lub sądowniej. Wykładnie przyjęte przez te organy nie mają charakteru ostatecznego, ponieważ podlegają one kontroli sądów. Ponadto Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania) nie wypowiedział się jeszcze co do możliwości zastosowania art. 12 ust. 5 TRLIS do porównywalnego nabywania udziałów.

36 W tych okolicznościach TEAC postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 1 ust. 2 decyzji [2011/5] należy interpretować w ten sposób, że uzasadnione oczekiwania, uznane w art. 1 ust. 2 i we wskazanym w nim zakresie, powinny być uznane za mające zastosowanie do odliczenia amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy zgodnie z art. 12 ust. 5 TRLIS, w związku z porównywalnym nabyciem udziałów w spółkach niebędących rezydentami dokonany z racji bezporównywalnego nabycia spółki holdingowej niebędącej rezydentem?

2) W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej – czy jest nieważna decyzja [o wszczęciu postępowania, które doprowadziło do przyjęcia decyzji 2015/314], w której Komisja postanowiła o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE z powodu naruszenia tego art. 108 TFUE i rozporządzenia [Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r.

ustanawiającego szczególne zasady stosowania [art. 108 TFUE] (Dz.U. 1999, L 83, s. 1)]?”.

37 Postanowieniem z dnia 8 stycznia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 stycznia 2015 r., TEAC uzna, że należy przeformułować pytania prejudycjalne z uwagi na pojawienie się nowych okoliczności.

38 Chodzi o, po pierwsze, o przyjęcie w dniu 15 października 2014 r. decyzji 2015/314, a po drugie, wyroki Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), a także z dnia 7 listopada 2014 r. Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), w których Sąd stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 i art. 4, odpowiednio, decyzji 2011/5 oraz 2011/282.

39 TEAC uzna, że w wyniku tych nowych okoliczności nie należy już zwracać się do Trybunału o wykadni decyzji 2011/5, ponieważ kwestia zasadnicza dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym było obecnie to, czy stwierdzenie nieważności tej decyzji przez Sąd skutkuje nieważnością decyzji 2015/314, która rozszerza zakaz odliczenia przewidzianego w art. 12 ust. 5 TRLIS, tak jak został on już ustanowiony w decyzjach 2011/5 i 2011/282 w odniesieniu do pośredniego nabywania udziałów w spółkach niebędących rezydentami.

40 W tych okolicznościach TEAC postanowił przeformułować pytania prejudycjalne w następujący sposób:

„1) Czy decyzja [2015/314] jest nieważna ze względu na brak podstawy faktycznej i prawnej w oparciu o wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), a także wyrok z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), w których stwierdzono nieważność, odpowiednio, art. 1 ust. 1 i art. 4 [decyzji 2011/5 i decyzji 2011/282]?”

2) Czy decyzja [2015/314] jest nieważna z powodu braku uzasadnienia w oparciu o wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Commission (T-219/10, EU:T:2014:939) i wyrok z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), w których stwierdzono nieważność odpowiednio art. 1 ust. 1 i art. 4 [decyzji 2011/5 i decyzji 2011/282]?”

3) Pomocniczo, w przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytania:

Czy decyzja [2015/314] jest nieważna, ponieważ nowa wykadnia administracyjna art. 12 ust. 5 TRLIS jest w pełni objęta zakresem stosowania [decyzji 2011/5 i decyzji 2011/282]?”.

41 Postanowieniem z dnia 8 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lipca 2017 r., TEAC uzna, że musi ponownie przeformułować pytania prejudycjalne z uwagi na wystąpienie nowej okoliczności, konkretnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), w którym Trybunał uchylił wyrok Sądu z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), a także wyrok z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), i przekazał do Sądu sprawy T-219/10 i T-399/11 do ponownego rozpoznania.

42 W świetle tej nowej okoliczności TEAC uzna, że należy utrzymać zarówno pytania zadane w ramach pierwotnego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, dotyczące wykadni zakresu zastosowania art. 1 ust. 2 decyzji 2011/5, jak i pytania zadane w ramach pierwszego przeformułowania pytań prejudycjalnych i dotyczące kwestii ważności decyzji 2015/314.

43 W związku z drugim przeformowaniem pytań prejudycjalnych brzmi one następująco:

„1) W przypadku utrzymania w mocy [decyzji 2011/5]:

a) Czy art. 1 ust. 2 decyzji [2011/5] należy interpretować w ten sposób, że uzasadnione oczekiwania, uznane w art. 1 ust. 2 i we wskazanym w nim zakresie, powinny być uznane za mające zastosowanie do odliczenia amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy zgodnie z art. 12 ust. 5 TRLIS, w związku z poprzednim nabyciem udziałów w spółkach niebędących rezydentami dokonany z racji bezpodstawnego nabycia spółki holdingowej niebędącej rezydentem?

b) W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej, czy jest nieważna decyzja [o wszczęciu postępowania, które doprowadziło do przyjęcia decyzji 2015/314]?

2) Na wypadek gdyby w sprawie T-219/10 Sąd stwierdził nieważność art. 1 [decyzji 2011/5]:

a) Czy [decyzja 2015/314] jest nieważna, ponieważ jest pozbawiona podstawy faktycznej i prawnej?

b) Czy [decyzja 2015/314] jest nieważna ze względu na brak uzasadnienia?

c) Tytułem ewentualnym, na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na powyższe pytania:

Czy decyzja [2015/314] jest nieważna, ponieważ nowa wykładnia administracyjna art. 12 ust. 5 TRLIS jest objęta w pełni zakresem stosowania decyzji [decyzji 2011/5 i decyzji 2011/282]?”.

44 Wyrokiem Sądu z dnia 15 listopada 2018 r., World Duty Free Group/Komisja (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) Sąd oddalił skargę o stwierdzenie nieważności decyzji 2011/5 wniesioną przez World Duty Free Group.

45 W dniu 25 stycznia 2019 r. spółka ta wniosła odwołanie w celu doprowadzenia do uchylecia tego wyroku oraz stwierdzenia nieważności decyzji 2011/5. Odwołanie to jest obecnie przedmiotem postępowania przed Trybunałem (sprawa C-51/19 P).

46 Inne odwołania wniesione do Trybunałem w tym samym celu lub których przedmiotem są inne wyroki Sądu oddalające skargi o stwierdzenie nieważności decyzji 2011/282 również pozostają w toku.

47 Ponadto szereg skarg o stwierdzenie nieważności decyzji 2015/314 jest obecnie przedmiotem toczących się przed Sądem postępowań.

48 Niniejsza sprawa była przedmiotem kilku kolejnych postanowień o zawieszeniu postępowania. Zostały one wydane głównie ze względu na to, że w wyniku dwóch przeformowań pytań prejudycjalnych TEAC zwraca się obecnie do Trybunału o rozstrzygnięcie kwestii ewentualnego wpływu nieważności decyzji 2011/5 na ważność decyzji 2015/314, w sytuacji gdyby nieważność decyzji 2011/5 została stwierdzona przez sąd Unii, albo na wykładni decyzji 2011/5 w celu ustalenia zakresu jej stosowania, w przypadku potwierdzenia jej ważności przez sąd Unii.

49 Tymczasem do dnia dzisiejszego kwestia ważności decyzji 2011/5 jest zawieszona przed sądami Unii.

50 Jednakże w świetle w szczególności orzecznictwa Trybunału o późniejszego w stosunku do

niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a także wyrażonych przez Komisję w tym względzie co do kwalifikacji TEAC jako „sądu” w rozumieniu art. 267 TFUE, a tym samym co do dopuszczalności tego wniosku, należy podjąć niniejszą sprawę w celu zbadania, czy TEAC posiada status sądu.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

51 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy ustalaniu, czy organ występujący z danym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ma charakter „sądu” w rozumieniu art. 267 TFUE, co stanowi kwestię regulowaną wyłącznie prawem Unii, Trybuna bierze pod uwagę szereg okoliczności, takich jak podstawa prawna istnienia organu, jego stały charakter, obligatoryjność jego jurysdykcji, kontradiktoryjność postępowania, stosowanie przez organ przepisów prawa oraz jego niezawisłość (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 czerwca 1966 r., Vaassen/Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, s. 395; z dnia 31 maja 2005 r., Syfait i in., C-53/03, EU:C:2005:333, pkt 29; a także z dnia 16 lutego 2017 r., Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 W odniesieniu do TEAC, który jest organem odsyłającym w niniejszej sprawie, elementy znajdujące się w aktach sprawy nie pozwalają wątpić w to, że spełnia on kryteria odnoszące się do jego podstawy prawnej, stałego charakteru, obligatoryjności jego jurysdykcji, kontradiktoryjnego charakteru postępowania i stosowania przez ten organ przepisów prawa.

53 Pojawia się natomiast pytanie, czy TEAC odpowiada kryterium niezawisłości.

54 W tym zakresie Trybuna w pkt 39 wyroku z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145) orzekł, że hiszpańskie przepisy prawne dotyczące TEA, w brzmieniu, w jakim znajdują zastosowanie do sprawy, która doprowadziła do wydania tego wyroku, gwarantowały funkcjonalny rozdział między z jednej strony departamentami organów podatkowych odpowiedzialnymi za zarządzanie, rozliczanie i windykację podatków a z drugiej strony TEA, które orzekają w przedmiocie zażaleń wniesionych na te decyzje wydane przez wspomniane departamenty, nie otrzymując żadnych instrukcji od organów podatkowych. W pkt 40 tego wyroku Trybuna stwierdziła, że takie gwarancje przyznawały TEA status podmiotu trzeciego względem departamentów, które wydały decyzję będącą przedmiotem zażalenia, oraz niezawisłość konieczną, aby można je było uznać za sądy w rozumieniu art. 267 TFUE.

55 Tymczasem, jak stwierdziła również Komisja w swoich uwagach na piśmie, stwierdzenia te należy zbadać ponownie między innymi w świetle nowszego orzecznictwa Trybunału, dotyczącego w szczególności kryterium niezawisłości, któremu powinien odpowiadać każdy organ krajowy, aby mógł zostać uznany za „sąd” w rozumieniu art. 267 TFUE.

56 W tym kontekście należy podkreślić, że niezawisłość sądów krajowych ma zasadnicze znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania systemu współpracy sądowej pod postacią mechanizmu odwołania prejudycjalnego przewidzianego w art. 267 TFUE, jako że – zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 51 niniejszego wyroku – mechanizm ten może zostać uruchomiony wyłącznie przez organ, którego zadaniem jest stosowanie prawa Unii, spełniający w szczególności rzucone kryterium niezawisłości (wyrok z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, pkt 43).

57 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcie „niezawisłości” obejmuje dwa aspekty. Pierwszy aspekt, o charakterze zewnętrznym, wymaga, aby dany organ wypełniał swe zadania w pełni autonomicznie, nie podlegając żadnej hierarchii sądowej ani nie będąc podporządkowanym komukolwiek i nie otrzymując nakazów czy wytycznych z jakiegokolwiek źródła, a tym samym będąc chronionym przed ingerencją i naciskami zewnętrznymi mogącymi

zagrozi? niezale?no?ci os?du jego cz?onków i wp?ywa? na ich rozstrzygni?cia (wyrok z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Ju?zes Portugueses, C?64/16, EU:C:2018:117, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 Co si? tyczy ponadto zewn?trznego aspektu poj?cia „niezawis?o?ci”, nale?y przypomnie?, ?e nieusuwalno?? cz?onków danego organu stanowi nieod??czn? gwarancj? niezawis?o?ci s?dziowskiej, gdy? chroni osoby, którym powierzono zadanie s?dzenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 wrze?nia 2006 r., Wilson, C?506/04, EU:C:2006:587, pkt 51; a tak?e z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Ju?zes Portugueses, C?64/16, EU:C:2018:117, pkt 45).

59 Zasada nieusuwalno?ci, której podstawowe znaczenie nale?y podkre?li?, wymaga w szczeg?lno?ci, by s?dziowie mogli sprawowa? urz?d do momentu uko?czenia obowi?zkowego wieku przej?cia w stan spoczynku lub up?ywu kadencji sprawowania danej funkcji, je?eli ma ona charakter czasowy. Mimo ?e zasada ta nie ma charakteru absolutnego, mo?e ona – przy zachowaniu zasady proporcjonalno?ci – doznawa? wyj?tków wy??cznie pod warunkiem, ?e uzasadniaj? je nadrz?dne i prawnie uzasadnione wzgl?dy. Jest zatem powszechnie przyj?te, ?e s?dzia mo?e zosta? odwo?any, z poszanowaniem w?a?ciwych procedur, je?eli nie jest w stanie dalej sprawowa? swoich funkcji z powodu niezdolno?ci lub ra??cego uchybienia [wyrok z dnia 24 czerwca 2019 r., Komisja/Polska (Niezale?no?? S?du Najwy?szego), C?619/18, EU:C:2019:531, pkt 76].

60 Gwarancja nieusuwalno?ci cz?onków danego s?du wymaga zatem, aby przypadki odwo?ania cz?onków tego organu by?y oparte na wyra?nych i szczeg?lnych przepisach ustawowych, ustanawiaj?cych gwarancj? wykraczaj?ce poza gwarancje przewidziane w og?lnych przepisach prawa administracyjnego i prawa pracy, maj?ce zastosowanie w razie nielegalnego odwo?ania (zob. podobnie wyrok z dnia 9 pa?dziernika 2014 r., TDC, C?222/13, EU:C:2014:2265, pkt 32, 35).

61 Drugi aspekt poj?cia „niezawis?o?ci”, o charakterze wewn?trznym, ??czy si? z poj?ciem „bezstronno?ci” i dotyczy jednakowego dystansu do stron sporu i w?a?ciwych im interesów w odniesieniu do jego przedmiotu. Aspekt ten wymaga poszanowania obiektywizmu i braku wszelkiego interesu w rozstrzygni?ciu sporu poza ?cis?ym stosowaniem przepisu prawa (wyrok z dnia 16 lutego 2017 r., Margarit Panicello, C?503/15, EU:C:2017:126, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 Zgodnie zatem z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u poj?cie „niezawis?o?ci”, które stanowi integralny element s?dzenia, wymaga przede wszystkim, by organ orzekaj?cy by? podmiotem trzecim w stosunku do organu, który wyda? zaskar?on? decyzj? (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 marca 1993 r., Corbiau, C?24/92, EU:C:1993:118, pkt 15; a tak?e z dnia 9 pa?dziernika 2014 r., TDC, C?222/13, EU:C:2014:2265, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Takie gwarancje niezawis?o?ci i bezstronno?ci wymagaj? istnienia zasad – w szczeg?lno?ci co do sk?adu organu, mianowania, okresu trwania kadencji oraz powodów wstrzymywania si? od g?osu, wy??czenia i odwo?ania jego cz?onków – pozwalaj?cych wykluczy?, w przekonaniu podmiotów prawa, wszelk? uzasadnion? w?tpliwo?? co do niezale?no?ci tego organu od czynników zewn?trznnych oraz co do neutralno?ci w odniesieniu do sprzecznych ze sob? interesów (wyrok z dnia 9 pa?dziernika 2014 r., TDC, C?222/13, EU:C:2014:2265, pkt 32).

64 W niniejszym przypadku nale?y, po pierwsze, stwierdzi?, ?e zgodnie ze znajduj?cymi zastosowanie przepisami krajowymi, w szczeg?lno?ci art. 29 ust. 2 dekretu kr?lewskiego 520/2005, prezes i cz?onkowie TEAC s? mianowani na mocy dekretu kr?lewskiego przyj?tego przez rad? ministrów na wniosek ministra gospodarki i finansów na czas nieokre?lony. Zgodnie z tym samym przepisem zarówno prezes, jak i cz?onkowie TEAC mog? zosta? odwo?ani zgodnie z

t? sam? procedur?, a mianowicie na mocy dekretu królewskiego przyj?tego przez rad? ministrów, na wniosek ministra gospodarki i finansów.

65 W odniesieniu do cz?onków regionalnych TEA nale?y zauwa?y?, ?e zgodnie z art. 30 ust. 2 dekretu królewskiego 520/2005 s? oni mianowani przez ministra gospodarki i finansów spo?ród urz?dników znajduj?cych si? na li?cie, i mog? zosta? odwo?ani przez tego? ministra.

66 Tymczasem o ile prawd? jest, ?e znajduj?ce zastosowanie ustawodawstwo krajowe przewiduje zasady reguluj?ce w szczególno?ci wstrzymywanie si? od g?osu i wy??czenie prezesa oraz innych cz?onków TEAC, a tak?e, w odniesieniu do prezesa TEAC, zasady dotycz?ce konfliktu interesów, zakazu ??czenia funkcji oraz obowi?zku przejrzysto?ci, o tyle nie ulega jednak w?tpliwo?ci, ?e re?im odwo?ania prezesa i innych cz?onków TEAC nie jest okre?lony w drodze wyra?nych i szczególnych przepisów ustawowych, takich jak przepisy maj?ce zastosowanie do cz?onków w?adzy s?downiczej. Cz?onkowie TEAC podlegaj? w tym wzgl?dzie jedynie ogólnym zasadom prawa administracyjnego, a w szczególno?ci przepisom ogólnego statutu urz?dników publicznych, co potwierdzi? rz?d hiszpa?ski na rozprawie przed Trybuna?em. Taki sam wniosek nasuwa si? w przypadku cz?onków regionalnych i lokalnych TEA.

67 W zwi?zku z tym odwo?anie prezesa i innych cz?onków TEAC, a tak?e cz?onków pozosta?ych TEA nie jest ograniczone, jak wymaga tego zasada nieusuwalno?ci, przypomniana w pkt 59 niniejszego wyroku, do pewnych wyj?tkowych sytuacji, wyra?aj?cych nadrz?dne i prawnie uzasadnione powody, które uzasadnia?yby przyj?cie takiego ?rodka, z poszanowaniem zasady proporcjonalno?ci i odpowiednich procedur, takich jak niezdolno?? lub ra??ce uchybienie sprawiaj?ce, ?e osoby te nie w stanie dalej sprawowa? swoich funkcji.

68 Z powy?szego wynika, ?e znajduj?ce zastosowanie ustawodawstwo krajowe nie gwarantuje, ?e przewodnicz?cy oraz inni cz?onkowie TEAC nie s? nara?eni na naciski zewn?trzne, zarówno bezpo?rednie, jak i po?rednie, co wzbudza w?tpliwo?ci co do ich niezawis?o?ci.

69 Wprawdzie zgodnie z art. 228 ust. 1 LGT cz?onkowie TEA dzia?aj? „niezale?nie pod wzgl?dem organizacyjnym w ramach wykonywania swych funkcji”, a zgodnie z art. 29 ust. 9 i art. 30 ust. 12 dekretu królewskiego 520/2005 sprawuj? oni „w pe?ni niezale?nie i w ramach swojej odpowiedzialno?ci” powierzone im zgodnie z prawem obowi?zki, to jednak nie istniej? szczególne gwarancje w zakresie ich odwo?ania lub uniewa?nienia ich mianowania. Otó?, system taki nie zabezpiecza w sposób skuteczny przed bezpodstawn? interwencj? lub naciskami w?adzy wykonawczej w stosunku do cz?onków TEA (zob. podobnie wyrok z dnia 31 maja 2005 r., Syfait i in., C?53/03, EU:C:2005:333, pkt 31).

70 Tym samym pozycja cz?onków TEA, a w szczególno?ci TEAC, ró?ni si? na przyk?ad od pozycji organu odsy?aj?cego w sprawie zako?czonej wyrokiem z dnia 6 pa?dziernika 2015 r., Consorci Sanitari del Maresme (C?203/14, EU:C:2015:664), gdy? – jak wynika z pkt 11 i 20 tego wyroku – cz?onkowie tego organu korzystaj?, w odró?nieniu od cz?onków TEA, z gwarancji nieusuwalno?ci w czasie trwania ich kadencji, od której odst?pstwa s? mo?liwe wy??cznie z powodów wyra?nie wymienionych w ustawie.

71 Podobnie TEA, a w szczególno?ci TEAC, ró?ni? si? ponadto od organu odsy?aj?cego w sprawie zako?czonej wyrokiem z dnia 24 maja 2016 r., MT Højgaard i Züblin (C?396/14, EU:C:2016:347). Jak bowiem wynika z pkt 29–31 tego wyroku, w sk?ad tego organu wchodzi? co prawda cz?onkowie b?d?cy ekspertami, którzy nie korzystaj? ze szczególnej ochrony, która jest zastrze?ona na rzecz s?dziów na mocy przepisu konstytucyjnego, jednak?e organ ten sk?ada si? równie? z s?dziów, którzy z kolei korzystaj? z takiej ochrony i posiadaj? w ka?dych okoliczno?ciach wi?kszo?? g?osów, a zatem maj? przewag? przy podejmowaniu decyzji przez

ten?e organ, co gwarantuje jego niezawis?o??.

72 Co si? tyczy, po wtóre, wymogu niezawis?o?ci rozwa?anego w jego drugim aspekcie, o charakterze wewn?trznym, wskazanego w pkt 61 niniejszego wyroku, nale?y zauwa?y?, ?e istnieje z pewno?ci? funkcjonalny rozdzia? w ministerstwie gospodarki i finansów mi?dzy z jednej strony departamentami organów podatkowych odpowiedzialnymi za zarz?dzanie, rozliczanie i windykacj? podatkow?, a z drugiej strony TEA, które orzekaj? w przedmiocie za?ale? wniesionych na decyzje podejmowane przez wspomniane departamenty.

73 Niemniej jednak, jak zauwa?y? równie? rzecznik generalny w pkt 31 i 40 opinii, niektóre cechy post?powania w sprawie nadzwyczajnej skargi przed Sala Especial para la Unificaci3n de Doctrina (izb? specjaln? ds. ujednoczenia orzecznictwa, Hiszpania), uregulowanego w art. 243 LGT, przyczyniaj? si? do powstania w?tpliwo?ci co do tego, czy TEAC jest „podmiotem trzecim” w odniesieniu do pozostaj?cych w sporze interesów.

74 W istocie wy??cznie do dyrektora generalnego ds. podatkowych ministerstwa gospodarki i finansów nale?y wniesienie nadzwyczajnej skargi na decyzje TEAC, z którymi dyrektor ten si? nie zgadza. Tymczasem ten sam dyrektor generalny jest z urz?du cz?onkiem o?mioosobowego sk?adu orzekaj?cego rozpoznaj?cego tak? skarg?, podobnie jak dyrektor generalny lub dyrektor departamentu krajowej agencji administracji podatkowej, od którego jest zale?ny organ b?d?cy autorem aktu, którego dotyczy decyzja b?d?ca przedmiotem tej nadzwyczajnej skargi. Tym samym zarówno dyrektor generalny ds. podatkowych ministerstwa gospodarki i finansów, który wniós? nadzwyczajn? skarg? na decyzj? TEAC, jak i dyrektor generalny lub dyrektor departamentu krajowej agencji administracji podatkowej, który wyda? akt wskazany w tej decyzji, zasiadaj? w sk?adzie specjalnej izby TEAC, która rozpatruje t? skarg?. Wynika z tego brak rozró?nienia pomi?dzy statusem strony post?powania w sprawie nadzwyczajnej skargi a statusem cz?onka organu rozpoznaj?cego tak? skarg?.

75 Zreszt? sama mo?liwo?? wniesienia takiej nadzwyczajnej skargi przez dyrektora generalnego ds. podatkowych ministerstwa gospodarki i finansów na decyzj? TEAC mo?e powodowa? wywieranie na TEAC presji i wzbudza? w ten sposób w?tpliwo?ci co do jego niezawis?o?ci i bezstronno?ci, niezale?nie od wskazanej przez rz?d hiszpa?ski na rozprawie przed Trybuna?em okoliczno?ci, ?e jak wynika z art. 243 ust. 4 LGT, ta nadzwyczajna skarga wywo?uje skutki jedynie na przysz?o?? i nie ma wp?ywu na decyzje ju? wydane przez TEAC, w tym decyzj? b?d?c? przedmiotem wspomnianej skargi.

76 Tym samym te cechy nadzwyczajnej skargi w celu ujednoczenia orzecznictwa, która mo?e by? wniesiona na decyzje TEAC, wskazuj? na organiczne i funkcjonalne powi?zania mi?dzy tym organem a ministerstwem gospodarki i finansów, a w szczególno?ci dyrektorem generalnym ds. podatkowych w tym ministerstwie oraz dyrektorem generalnym dyrekcji wydaj?cej zaskar?one przed nim decyzje. Wyst?powanie takich powiaza? stoi na przeszkodzie uznaniu, ?e TEAC jest podmiotem trzecim wzgl?dem tych organów administracji (zob. podobnie wyrok z dnia 30 maja 2002 r., Schmid, C?516/99, EU:C:2002:313, pkt 38–40).

77 W zwi?zku z tym TEAC nie spe?nia wymaganego w odniesieniu do s?du wymogu niezawis?o?ci, rozwa?anego w jego aspekcie wewn?trznym.

78 Nale?y doda?, po pierwsze, ?e fakt, i? TEA nie stanowi? „s?dów” w rozumieniu art. 267 TFUE, nie zwalnia tych organów z obowi?zku zapewnienia stosowania prawa Unii przy wydawaniu przez nie decyzji ani z obowi?zku odst?pienia od stosowania w razie konieczno?ci przepisów krajowych, które wydaj? si? sprzeczne z przepisami prawa Unii maj?cymi bezpo?redni skutek, gdy? w istocie takie obowi?zki ci??? na wszystkich w?a?ciwych organach krajowych, a nie wy??cznie na organach s?dowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 czerwca 1989 r., Costanzo,

103/88, EU:C:1989:256, pkt 30–33; z dnia 14 października 2010 r., Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, pkt 61, 63; a także z dnia 4 grudnia 2018 r., Minister for Justice and Equality i Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, pkt 36, 38).

79 Po drugie, istnienie środków zaskarżenia przed Audiencia Nacional (sędziem centralnym, Hiszpania) i Tribunal Supremo (sędziem najwyższym, Hiszpania) na decyzje TEA wydane w wyniku gospodarczo-administracyjnego postępowania odwoławczego gwarantuje skuteczność mechanizmu odwołania prejudycjalnego przewidzianego w art. 267 TFUE i jednolitość wykąadni prawa Unii, ponieważ tego rodzaju sądy krajowe mają możliwość lub, w stosownym przypadku, są zobowiązane wystąpić do Trybunału w trybie prejudycjalnym, w sytuacji gdy w celu wydania przez nie wyroku konieczne jest wydanie orzeczenia w przedmiocie wykąadni lub ważności prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, pkt 52).

80 Mając na względzie całość powyższych rozważań, należy stwierdzić, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez TEAC jest niedopuszczalny, ponieważ organ ten nie może być uznany za „sąd” w rozumieniu art. 267 TFUE.

W przedmiocie kosztów

81 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed organem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Económico Administrativo Central (naczelný súd administracyjny ds. podatkowych, Hiszpania) postanowieniem z dnia 2 kwietnia 2014 r. jest niedopuszczalny.

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.