

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 21. januarja 2020(*)

„Predhodno odločanje – člen 267 PDEU – Pojem ‚nacionalno sodišče‘ – Merila – Neodvisnost zadevnega nacionalnega organa – Neodstavljenost članov – Nedopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe“

V zadevi C-274/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložila Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija) z odločbo z dne 2. aprila 2014, ki je na Sodišču prispela 5. junija 2014, v postopku, ki ga je sprožila

Banco Santander SA,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, R. Silva de Lapuerta, podpredsednica, A. Arabadjiev, predsednik senata, A. Prechal (poročevalka), predsednica senata, M. Vilaras, P. G. Xuereb, predsednika senatov, L. S. Rossi, predsednica senata, I. Jarukaitis, predsednik senata, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos in N. Piçarra, sodniki,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 2. julija 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Banco de Santander SA J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero in J. M. Panero Rivas, abogados,
- za špansko vlado sprva M. A. Sampol Pucurull in A. Rubio González, nato S. Centeno Huerta in A. Rubio González, agenti,
- za Evropsko komisijo R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes in P. Němečková, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 1. oktobra 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2) Odločbe Komisije 2011/5/ES z dne 28. oktobra 2009 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 7, str. 48), na veljavnost odločitve Komisije z dne 17. julija 2013 o začetku postopka v skladu s členom 108(2)

PDEU v zvezi z državno pomočjo SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Davčna amortizacija finančnega dobrega imena za prevzeme tujih deležev (UL 2013, C 258, str. 8) in na veljavnost Sklepa Komisije (EU) 2015/314 z dne 15. oktobra 2014 o državni pomoči SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), ki jo je izvedla Španija – Shema davčne amortizacije finančnega dobrega imena za prevzeme tujih deležev (UL 2015, L 56, str. 38).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka, ki ga je sprožila družba Banco Santander SA zoper odmero odločbo, ki jo je izdal Inspección Financiera (inšpektorat za finance, Španija) v zvezi z odbitkom finančnega dobrega imena, ki izhaja iz tega, da je ta banka pridobila vse deleže holdinške družbe nemškega prava, ki ima deleže v družbah s sedežem v Evropski uniji.

Pravni okvir

Pravo Unije

Odločba 2011/5

3 Kot je v bistvu razvidno iz uvodnih izjav od 4 do 6 Odločbe 2011/5, je Komisija z odločbo z dne 10. oktobra 2007, objavljeno v *Uradnem listu Evropske unije* 21. decembra 2007, na podlagi več pisnih vprašanj, ki so ji jih v letih 2005 in 2006 postavili poslanci Evropskega parlamenta, ter na podlagi pritožbe zasebnega subjekta, ki je bila pri njej vložena leta 2007, začela postopek preiskave, ki je bil takrat določen v členu 88(2) ES, v zvezi s špansko ureditvijo davčne amortizacije v korist španskih podjetij z velikim deležem v tujih podjetjih, ki je določena v členu 12(5) Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades (zakon 43/1995 o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 27. decembra 1995 (BOE št. 310 z dne 28. decembra 1995, str. 37072) in ki je povzeta v Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kraljeva zakonska uredba 4/2004 o potrditvi spremenjenega besedila zakona o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 5. marca 2004 (BOE št. 61 z dne 11. marca 2004, str. 10951, v nadaljevanju: TRLIS).

4 Ukrep iz člena 12(5) TRLIS, ki je začel veljati 1. januarja 2002, določa, da se v primeru, da podjetje, obdavčljivo v Španiji, prevzame delež v „tujih gospodarskih družbi“ – če je prevzeti delež v tuji družbi vsaj 5-odstoten in se neprekinjeno obdrži vsaj eno leto – finančno dobro ime, ki izhaja iz te pridobitve deleža in se v računovodske izkaze podjetja knjiži kot ločeno neopredmeteno sredstvo, v obliki amortizacije lahko odbije od osnove za odmero davka od dohodka pravnih oseb, ki ga je to podjetje dolžno plačati. Ta amortizacija se opravi po enakih delih v dvajsetih letih po prevzemu deleža.

5 Komisija je v členu 1(1) Odločbe 2011/5 ugotovila, da zadevni davčni sistem ni združljiv s skupnim trgom.

6 Člen 1(2) in (3) te odločbe določa:

„2. Kljub temu znižanja davka za upravičence v zvezi s prevzemi znotraj Skupnosti v skladu s členom 12(5) TRLIS, ki so povezana z neposrednimi ali posrednimi pravicami v tujih družbah, ki so izpolnile zadevne pogoje sheme pomoči do 21. decembra 2007, razen pogoja o lastništvu svojih deležev v neprekinjenem obdobju vsaj enega leta, lahko še naprej veljajo za celotno obdobje amortizacije, kot ga določa shema pomoči.

3. Znižanja davka za upravičence v zvezi s prevzemi znotraj Skupnosti na podlagi člena 12(5) TRLIS, ki so povezana z nepreklicno obveznostjo in ki so bila začeta pred 21. decembrom 2007 za lastništvo teh pravic, če pogodba vsebuje odločilni pogoj, povezan z dejstvom, da za zadevno operacijo velja obvezna odobritev regulativnega organa, in če sta bili odločitev in operacija

priglašeni pred 21. decembrom 2007, se lahko še naprej uporabljajo za celotno obdobje amortizacije, kot ga določa shema pomoči, za del pravic v lasti od datuma odprave odločilnega pogoja.“

7 Člen 4 navedene odločbe Kraljevini Španiji nalaga izterjavo pomoči, dodeljenih na podlagi zadevnega davčnega sistema, razen tistih, ki izpolnjujejo pogoje iz člena 1(2) te odločbe.

Sklep 2011/282/EU

8 Komisija je z Odločbo 2011/5 končala postopek v zvezi s prevzemom španskih deležev podjetij v podjetjih s sedežem v Uniji. Ni pa ta institucija končala postopka glede takih prevzemov deležev v podjetjih s sedežem zunaj Unije.

9 V členu 1(1) Sklepa z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev št. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (2011/282/EU) (UL 2011, L 135, str. 1) je Komisija ugotovila, da zadevna shema – ki pomeni davčno ugodnost, ki se dodeli podjetjem, obdavčljivim v Španiji, da bi jim bila omogočena amortizacija dobrega imena, ki izhaja iz prevzemov deležev v podjetjih s sedežem zunaj Unije – ni združljiva z notranjim trgov.

10 Člen 1, od (2) do (5), tega sklepa določa nekatere primere, v katerih lahko upravičenci do davčnih odbitkov iz naslova zadevnega davčnega sistema pri pridobivanju deležev zunaj Unije še naprej uporabljajo te odbitke v celotnem obdobju amortizacije, ki je določeno v tem sistemu.

11 Člen 4 navedenega sklepa Kraljevini Španiji nalaga, da izterja pomoči, ki so bile dodeljene na podlagi zadevnega davčnega sistema.

Sklep 2015/314

12 Z odločitvijo Komisije z dne 17. julija 2013 o začetku postopka v skladu s členom 108(2) PDEU v zvezi z državno pomočjo SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Davčna amortizacija finančnega dobrega imena za prevzeme tujih deležev (UL 2013, C 258, str. 8) se je ta institucija odločila preučiti, ali je nova upravna razlaga člena 12(5) TRLIS, ki sta jo sprejela Dirección General de Tributos (splošni davčni direktorat, Španija, v nadaljevanju: DGT) in Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, v nadaljevanju: TEAC) ter v skladu s katero se je podrožje uporabe zadevnega davčnega sistema razširilo na prevzeme posrednih deležev, združljiva s pravom Unije.

13 Ta postopek se je končal tako, da je bila 14. oktobra 2014 sprejeta tretja odločba o zadevnem davčnem sistemu, in sicer Sklep 2015/314.

14 Komisija je v tem sklepu ugotovila, da zadevni davčni sistem – ker se zdaj uporablja tudi za prevzeme posrednih deležev v družbah nerezidentkah s pridobitvijo deležev v holdinških družbah nerezidentkah – prav tako pomeni državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgov in ki je bila poleg tega dodeljena v nasprotju s členom 108(3) PDEU. Ta institucija je zato španskim organom naložila, naj dodeljeno pomoč izterjajo.

Špansko pravo

15 TEAC s sedežem v Madridu (Španija) odloča o pritožbah zoper odločbe, ki jih sprejmejo nekateri osrednji davčni organi, na prvi in zadnji stopnji. Je tudi pritožbeni organ za odločbe, ki jih sprejmejo druge Tribunales Económico-Administrativos (komisije za gospodarske in upravne zadeve, v nadaljevanju: TEA), in sicer regionalne TEA in lokalne TEA v Ceuti (Španija) in v Melilli (Španija).

16 Španski predpisi, ki določajo pravni status TEA, so vsebovani v Ley 58/2003 General Tributaria (zakon 58/2003 o splošnem davčnem zakoniku) z dne 17. decembra 2003 (BOE št. 302 z dne 18. decembra 2003, str. 44987) v različici, kakor je bila spremenjena z Ley 34/2015 z dne 21. septembra 2015 (BOE št. 227 z dne 22. septembra 2015, str. 83633) (v nadaljevanju: LGT), zlasti v poglavju IV tega zakona, naslovljenem „Gospodarsko-upravne pritožbe“, ki je pod naslovom V tega zakona, „Obnova upravnega postopka“.

17 Člen 228 LGT določa:

„1. Izključno pristojnost za odločanje o gospodarsko-upravnih pritožbah imajo gospodarsko-upravni organi, ki pri izvrševanju svojih nalog delujejo funkcionalno neodvisno.

2. V okviru pristojnosti države so gospodarsko-upravni organi:

(a) [TEAC];

(b) regionalne in lokalne [TEA].

3. Posebni senat za poenotenje prakse se prav tako šteje za gospodarsko-upravni organ.

[...]“

18 Člen 237(3) LGT določa pravila na področju predlogov za sprejetje predhodne odločbe, ki jih lahko TEA vložijo pri Sodišču, zlasti glede prekinitve postopka, dokler Sodišče ne odgovori na vprašanje za predhodno odločanje.

19 Člen 243 LGT, naslovljen „Izredno pravno sredstvo za poenotenje prakse“, določa:

„1. Izredno pravno sredstvo za poenotenje prakse lahko vloži generalni direktor za obdavčenje na ministrstvu za gospodarstvo in finance zoper odločbe v davčnih zadevah, ki jih izda [TEAC], če se navedeni generalni direktor z vsebino teh odločb ne strinja.

[...]

2. Posebni senat za poenotenje prakse je pristojen za odločanje o tem pravnem sredstvu. Sestavljajo ga predsednik [TEAC], ki senatu predseduje, trije člani te komisije, generalni direktor za obdavčenje na ministrstvu za gospodarstvo in finance, generalni direktor državne davčne uprave, generalni direktor ali direktor službe te uprave, od katere je organ, ki sprejme akt, na katerega se nanaša odločba, zoper katero je vloženo pravno sredstvo, funkcionalno odvisen, in predsednik sveta za obrambo davčnih zavezancev.

[...]

3. Posebni senat odloča o pravnem sredstvu z večino svojih članov. Če je izid glasovanja neodločen, je vedno odločilen glas predsednika.

4. O pravnem sredstvu se odloži v šestih mesecih in ob spoštovanju posebnega pravnega položaja, ki izhaja iz izpodbijane odločbe, pri čemer se doloži, katera praksa se uporablja.

5. Praksa, vzpostavljena z odločitvami o teh pravnih sredstvih, zavezuje [TEA], davčne organe avtonomnih skupnosti in mest s statusom avtonomije ter ostali del davčne uprave države, avtonomnih skupnosti in mest s statusom avtonomije.“

20 Druga pravila, ki veljajo za TEA, so v 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 revisión en vía administrativa (kraljeva uredba 520/2005 o odobritvi splošne uredbe o izvajanju zakona 58/2003 z dne 17. decembra o splošnem davčnem zakoniku na področju obnove upravnega postopka) z dne 13. maja 2015 (BOE št. 126 z dne 27. maja 2005, str. 17835) (v nadaljevanju: kraljeva uredba 520/2005).

21 Člen 29(2) in (9) kraljeve uredbe 520/2005 določa:

„2. Predsednik [TEAC] je imenovan in razrešen na podlagi kraljeve uredbe, ki jo sprejme svet ministrov na predlog ministra za gospodarstvo in finance, in sicer iz vrst uradnikov s priznanim ugledom in izkušnjami na davčnem področju, ter ima naziv generalnega direktorja na ministrstvu za gospodarstvo in finance.

Člani [TEAC] so imenovani in razrešeni na podlagi kraljeve uredbe, ki jo sprejme svet ministrov na predlog ministra za gospodarstvo in finance, in sicer iz vrst uradnikov organov, ki so navedeni na seznamu delovnih mest, ter imajo naziv namestnika generalnega direktorja na ministrstvu za gospodarstvo in finance.

[...]

9. Vsi člani plenarnega zasedanja ali senatov ter monokratski organi [TEAC] popolnoma neodvisno in v okviru lastne odgovornosti izvajajo naloge, ki so jim zakonito dodeljene, ter druge naloge, ki jim jih lahko dodeli predsednik.“

22 Člen 30(2) in (12) kraljeve uredbe 520/2005 določa:

„2. Predsednik, predsedniki decentraliziranega senata, predsedniki senatov ter člani [regionalnih in lokalnih TEA] so imenovani in razrešeni na podlagi odloka ministra za gospodarstvo in finance iz vrst uradnikov organov, ki so navedeni na seznamu delovnih mest. [...]

[...]

12. Vsi člani plenarnega zasedanja ali senatov ter monokratski organi [regionalnih in lokalnih TEA] popolnoma neodvisno in v okviru lastne odgovornosti izvajajo naloge, ki so jim zakonito dodeljene, ter druge naloge, ki jim jih lahko zaupa predsednik sodišča ali predsednik decentraliziranega senata.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

23 Družba Banco de Santander Central Hispano SA (v nadaljevanju: BSCH), krovna družba povezane davčne skupine 17/89, je maja 2002 pridobila 100 % poslovnih deležev družbe nemškega prava AKB Holding GmbH (v nadaljevanju: AKB).

24 Ta pridobitev, katere cena je znašala 1.099.999.999 EUR, medtem ko je bila knjigovodska vrednost družbe AKB ocenjena na 183.909.000 EUR, je ustvarila finančno dobro ime v vrednosti

916.091.000 EUR (v nadaljevanju: zadevno dobro ime).

25 Družba AKB je imela kot holdinška družba deleže v družbah s sedežem v Uniji, in sicer v družbah AKB Datensysteme GmbH, AKB Autobörse AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH in AKB Marketing Services sp.z o.o.

26 Družba BSCH je delnice družbe AKB, z nakupno ceno katerih je zadevno dobro ime nastalo, decembra 2002 prenesla na družbo nizozemskega prava Holneth BV in na družbo španskega prava Santander Consumer Finance SA (v nadaljevanju: SCF), ki prav tako pripadata povezani davčni skupini 17/89.

27 Ob upoštevanju zadevnega dobrega imena je povezana davčna skupina 17/89 v svojih napovedih za odmero davka od dohodkov pravnih oseb za poslovni leti 2002 in 2003 izvedla odbitke na podlagi člena 12(5) TRLIS.

28 Tako je družba BSCH za poslovno leto 2002 izvedla odbitek v višini 27.482.730 EUR, družba SCF pa za isto poslovno leto odbitek v višini 1.631.395 EUR. Za poslovno leto 2003 je družba SCF uveljavljala odbitek v višini 45.804.550 EUR.

29 Inšpektorat za finance je glede poslovnega leta 2002 na podlagi davčnega nadzora, ki je bil končan z zapisnikom z dne 21. decembra 2006, z odmero odlobo z dne 7. marca 2007 priznal odbitek, ki ga je izvedla družba BSCH, v višini 20.262.374 EUR, popravil pa je odbitek za znesek 7.215.356 EUR. Glede družbe SCF je bil odbitek v višini 1.631.395 EUR v celoti priznan.

30 Inšpektorat za finance je z odmero odlobo z dne 22. julija 2010 zavrnil celoten odbitek dobrega imena, ki ga je družba SCF zahtevala za poslovno leto 2003.

31 Družba Banco de Santander je 16. avgusta 2010 zoper to odmero odlobo pri TEAC vložila pritožbo in navedla, da je zadevno dobro ime, ne glede na njegovo posredno naravo, ki je posledica dejstva, da se je prevzem, zaradi katerega je bilo to dobro ime ustvarjeno, nanašal na holdinško družbo, mogoče odbiti od davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi člena 12(5) TRLIS.

32 Glede na novo razlago člena 12(5) TRLIS, ki sta jo sprejela tako DGT kot TEAC in ki je navedena v točki 12 te sodbe, naj bi se v obravnavani zadevi postavljalo vprašanje, ali je treba na podlagi Odlobe 2011/5, ki je prva odloba Komisije, ki se nanaša na davčni sistem, kot nezakonito pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgov, izterjati davčni odbitek, ki ustreza amortizaciji zadevnega dobrega imena, ki je bilo ustvarjeno pred 21. decembrom 2007 po pridobitvi holdinške družbe nerezidentke.

33 Ker določbe člena 1(2) v povezavi s členom 4(1) Odlobe 2011/5 zaradi pridobljenega legitimnega pričakovanja iz obveznosti vračila izključujejo pridobitve pred 21. decembrom 2007 in ker je bila pridobitev v postopku v glavni stvari izvedena pred tem datumom, bi bilo za rešitev spora o glavni stvari nujno odgovoriti na vprašanje, ali je treba te določbe Odlobe 2011/5 razlagati tako, da se uporabljajo tudi za prevzem posrednih deležev, natančneje za pridobitev holdinške družbe nerezidentke, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

34 V zvezi s tem je TEAC ugotovila, da upravna razlaga, ki je prej nasprotovala uporabi odbitka davka za prevzeme posrednih deležev, ni pravni vir.

35 Niti DGT niti TEAC naj namreč ne bi bila del zakonodajne ali sodne veje oblasti. Razlage, ki sta jih sprejela ta organa, naj ne bi bile dokončne, saj naj bi bile predmet nadzora sodišč. Poleg

tega naj Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) še ne bi odločilo o uporabi člena 12(5) TRLIS za prevzeme posrednih deležev.

36 V teh okoliščinah je TEAC prekinila odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložila ti vprašanji:

„1. Ali je člen 1(2) Odločbe [2011/5] treba razlagati tako, da uporaba legitimnega prižakovanja – priznanega s to odločbo in z izrazi, s katerimi se v njej omejuje odbitek davčne amortizacije dobrega imena iz člena 12(5) TRLIS – velja glede posrednih prevzemov deležev v tujih družbah, do katerih pride prek neposrednega prevzema tuje holdinške družbe?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je ničen sklep [o začetku postopka, ki je pripeljal do sprejetja Sklepa 2015/314], s katerim je Komisija odločila, da začne postopek iz člena 108(2) PDEU zaradi kršitve navedenega člena in zaradi kršitve Uredbe [Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [108 PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339)]?“

37 TEAC je v odločbi z dne 8. januarja 2015, ki je na Sodišče prispela 27. januarja 2015, menila, da mora zaradi nastanka novih dejstev vprašanja za predhodno odločanje preoblikovati.

38 Šlo je, na eni strani, za sprejetje Sklepa 2015/314 15. oktobra 2014, na drugi pa za izdajo sodb Splošnega sodišča Evropske unije z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ter [z dne 7. novembra 2014,] Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), v katerih je to razglasilo ničnost člena 1(1) in člena 4 Odločbe 2011/5 ter člena 1(1) in člena 4 Sklepa 2011/282.

39 TEAC je menila, da zaradi teh novih okoliščin Sodišča ni treba več spraševati po razlagi Odločbe 2011/5, ker je bilo bistveno vprašanje za rešitev spora o glavni stvari odtlej to, ali dejstvo, da je Splošno sodišče razglasilo ničnost te odločbe, pomeni neveljavnost Sklepa 2015/314, s katerim je prepoved odbitka iz člena 12(5) TRLIS, kot je bila že določena z Odločbo 2011/5 in Sklepom 2011/282, razširjena na pridobitve posrednih deležev v družbah nerezidentkah.

40 V teh okoliščinah se je TEAC odločila preoblikovati vprašanji za predhodno odločanje tako:

„1. Ali je Sklep [2015/314] ničen zaradi neobstoja dejanske in pravne podlage v skladu s sodbama Splošnega sodišča Evropske unije z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ter [z dne 7. novembra 2014,] Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), s katerima je bila razglašena ničnost člena 1(1) in člena 4 Odločbe 2011/5 ter člena 1(1) in člena 4 Sklepa 2011/282?

2. Ali je Sklep [2015/314] ničen zaradi neobstoja obrazložitve v skladu s sodbama Splošnega sodišča Evropske unije z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ter [z dne 7. novembra 2014,] Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), s katerima je bila razglašena ničnost člena 1(1) in člena 4 Odločbe 2011/5 ter člena 1(1) in člena 4 Sklepa 2011/282?

3. Podredno, v primeru, da se na zgornji vprašanji odgovori nikalno:

Ali je Sklep [2015/314] ničen, ker bi bila nova upravna razlaga člena 12(5) TRLIS v celoti zajeta s področjem uporabe [Odločbe 2011/5 in Sklepa 2011/282]?“

41 TEAC je v odločbi z dne 8. junija 2017, ki je na Sodišče prispela 6. julija 2017, menila, da mora vprašanja za predhodno odločanje vnovič spremeniti zaradi nastanka novega dejstva, in sicer izdaje sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P

in C-21/15 P, EU:C:2016:981), s katero je Sodišče razveljavilo sodbi Splošnega sodišča z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), in z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), ter zadevi T-219/10 in T-399/11 vrnilo v razsojanje Splošnemu sodišču.

42 TEAC je ob upoštevanju tega novega dejstva menila, da je treba ohraniti tako vprašanja, postavljena v okviru prvotnega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki se nanašajo na razlago podrožja uporabe člena 1(2) Odločbe 2011/5, kot vprašanja, postavljena v okviru prvega preoblikovanja vprašanj za predhodno odločanje, ki se nanašajo na veljavnost Sklepa 2015/314.

43 Vprašanja za predhodno odločanje je treba po njihovem drugem preoblikovanju zdaj razumeti tako:

„1. Če bo veljavnost [Sklepa 2011/5] potrjena:

1. Ali je člen 1(2) [Odločbe 2011/5] treba razlagati tako, da uporaba legitimnega prižakovanja – priznanega s to odločbo in z izrazi, s katerimi se v njej omejuje odbitek davčne amortizacije dobrega imena iz člena 12(5) TRLIS – velja glede posrednih prevzemov deležev v tujih družbah, do katerih pride prek neposrednega prevzema tuje holdinške družbe?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je ničen [sklep] o začetku postopka, ki je pripeljal do sprejetja Sklepa 2015/314)?

2. Če bo v zadevi T-219/10 člen 1 [Odločbe 2011/5] razglašen za ničen:

(a) Ali je [Sklep 2015/314] ničen, ker nima več dejanske in pravne podlage?

(b) Ali je [Sklep 2015/314] ničen zaradi neobstoja obrazložitve?

(c) Podredno, če je odgovor na prejšnji vprašanji nikalen:

Ali je Sklep [2015/314] ničen, ker nova upravna razlaga člena 12(5) TRLIS v celoti spada na področje uporabe [Odločbe 2011/5 in Sklepa 2011/282]?”

44 Splošno sodišče je v sodbi z dne 15. novembra 2018, World Duty Free Group/Komisija (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), zavrnilo ničnostno tožbo, ki jo je družba World Duty Free Group vložila zoper Odločbo 2011/5.

45 Ta družba je 25. januarja 2019 vložila pritožbo, s katero je predlagala razveljavitev te sodbe in razglasitev ničnosti Odločbe 2011/5. To pritožbo Sodišče še obravnava (zadeva C-51/19 P).

46 Sodišče še vedno obravnava tudi druge pritožbe, katerih predmet je enak oziroma katerih predmet so druge sodbe Splošnega sodišča, s katerimi so bile zavrnjene ničnostne tožbe, vložene zoper Sklep 2011/282.

47 Poleg tega Splošno sodišče trenutno obravnava več tožb za razglasitev ničnosti Sklepa 2015/314.

48 Ta zadeva je bila predmet več zaporednih odločb o prekinitvi postopka. Te so bile sprejete predvsem zato, ker TEAC po preoblikovanju svojih vprašanj za predhodno odločanje Sodišče zdaj sprašuje bodisi po morebitnem vplivu neveljavnosti Odločbe 2011/5 na veljavnost Sklepa 2015/314, če bi sodišče Unije ugotovilo neveljavnost Odločbe 2011/5, bodisi po razlagi Odločbe 2011/5, da se doloži področje njene uporabe, če bi sodišče Unije veljavnost te odločbe potrdilo.

49 Sodišči Unije pa do zdaj še vedno nista odločili o vprašanju veljavnosti Odločbe 2011/5.

50 Kljub temu je treba zlasti ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, oblikovane po vložitvi tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, in dvomov, ki jih je Komisija izrazila o opredelitvi TEAC kot „sodišča“ v smislu člena 267 PDEU in torej o dopustnosti tega predloga, to zadevo sprejeti, da se preuči, ali za TEAC ta opredelitev velja.

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

51 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča to pri presoji vprašanja, ali je zadevni predložitveni organ „sodišče“ v smislu člena 267 PDEU, ki je izključno vprašanje prava Unije, upošteva vse elemente, kot so zakonska podlaga organa, njegova stalnost, obveznost njegove sodne pristojnosti, kontradiktornost njegovega postopka, njegova uporaba pravnih pravil in njegova neodvisnost (glej v tem smislu sodbe z dne 30. junija 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, str. 395; z dne 31. maja 2005, Syfait in drugi, C-53/03, EU:C:2005:333, točka 29, in z dne 16. februarja 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, točka 27 in navedena sodna praksa).

52 Elementi iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, ne dopuščajo dvoma o tem, da TEAC, ki je predložitveni organ v tej zadevi, izpolnjuje merila, ki se nanašajo na njeno zakonsko podlago, njeno stalnost, obveznost njene pristojnosti, kontradiktornost njenega postopka in njeno uporabo pravnih pravil.

53 Postavlja pa se vprašanje, ali TEAC izpolnjuje merilo neodvisnosti.

54 V zvezi s tem je Sodišče v točki 39 sodbe z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), presodilo, da je španska zakonodaja o TEA, kot se je uporabljala v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, zagotavljala funkcionalno ločenost med službami davčne uprave, zadolženimi za upravljanje, izterjavo in odmero davka, na eni strani ter TEA, ki odločajo o pritožbah zoper odločitve navedenih služb, ne da bi prejele kakršno koli navodilo davčne uprave, na drugi. Sodišče je v točki 40 navedene sodbe pojasnilo, da sta s takimi jamstvi TEA priznani vloga tretje osebe v razmerju do služb, ki so sprejele odločbo, zoper katero je vložena pritožba, in neodvisnost, ki je potrebna, da se lahko štejejo za sodišča v smislu člena 267 PDEU.

55 Kot pa je navedla tudi Komisija v pisnem stališču, je treba te ugotovitve ponovno preučiti zlasti ob upoštevanju novejših sodnih praks Sodišča, ki se nanašajo zlasti na merilo neodvisnosti, ki ga mora izpolnjevati vsak nacionalni organ, da bi ga bilo mogoče opredeliti kot „sodišče“ v smislu člena 267 PDEU.

56 V tem okviru je treba poudariti, da je neodvisnost nacionalnih sodišč bistvena za pravilno delovanje sistema pravosodnega sodelovanja, ki ga predstavlja mehanizem postopka predhodnega odločanja iz člena 267 PDEU, ker lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, na katero je bilo opozorjeno v točki 51 te sodbe, ta mehanizem uporabi le organ, ki je pristojen za izvajanje prava Unije, ki med drugim izpolnjuje to merilo neodvisnosti (sodba z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, točka 43).

57 V skladu s sodno prakso Sodišča pojem „neodvisnost“ zajema dva vidika. Prvi, zunanji vidik, zahteva, da zadevni organ svoje funkcije izvaja povsem samostojno, ne da bi bil s komer koli kakor koli hierarhično povezan ali mu podrejen in ne da bi prejemal kakršne koli ukaze ali navodila, ter da je s tem zaščiteno pred zunanjimi posegi ali pritiski, ki lahko ogrozijo neodvisnost presoje njegovih članov in vplivajo na njihove odločitve (sodba z dne 27. februarja 2018,

Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, točka 44 in navedena sodna praksa).

58 V zvezi z zunanjim vidikom pojma „neodvisnost“ je treba še opozoriti, da neodstavljenost članov zadevnega organa pomeni jamstvo, ki je neločljivo povezano z neodvisnostjo sodnikov, ker je namen te neodstavljenosti zaščititi osebe, ki jim je zaupana naloga sojenja (glej v tem smislu sodbo z dne 19. septembra 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, točka 51, in z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, točka 45).

59 Načelo neodstavljenosti, katerega temeljni pomen je treba poudariti, zlasti zahteva, da lahko sodniki ostanejo na položaju, dokler ne dopolnijo obvezne upokojitvene starosti ali dokler jim ne poteče mandat, če je zahtesen. Navedeno načelo sicer ni absolutno, vendar je v zvezi z njim mogoče določiti izjeme le, če to upravičujejo legitimni in nujni razlogi, pri čemer je treba spoštovati načelo sorazmernosti. Tako je splošno priznано, da je sodnike mogoče razrešiti, če niso več primerni za opravljanje svoje funkcije zaradi nezmožnosti ali hude kršitve, pri tem pa je treba spoštovati ustrezne postopke (sodba z dne 24. junija 2019, Komisija/Poljska (Neodvisnost vrhovnega sodišča), C-619/18, EU:C:2019:531, točka 76).

60 Z jamstvom neodstavljenosti članov sodišča se tako zahteva, da so primeri razrešitve članov tega organa določeni s posebnimi predpisi, in sicer z izrecnimi zakonskimi določbami, ki zagotavljajo jamstva, ki presegajo tista, ki so določena s splošnimi pravili upravnega prava in delovnega prava, ki se uporabljajo za nezakonito razrešitev (glej v tem smislu sodbo z dne 9. oktobra 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, točki 32 in 35).

61 Drugi, notranji vidik pojma „neodvisnost“, je povezan s pojmom „nepriustranskost“ in se nanaša na to, da je zagotovljena enaka distanca do strank spora in njihovih posamičnih interesov glede predmeta spora. Ta vidik zahteva spoštovanje objektivnosti in neobstoj kakršnega koli interesa za izid spora, razen stroge uporabe pravnega pravila (sodba z dne 16. februarja 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, točka 38 in navedena sodna praksa).

62 Tako v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pojem „neodvisnost“, ki je neločljivo povezan z nalogo sojenja, predvsem pomeni, da je zadevni organ v razmerju do organa, ki je sprejel odločbo, zoper katero je bila vložena tožba, tretja oseba (glej v tem smislu sodbi z dne 30. marca 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, točka 15, in z dne 9. oktobra 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, točka 29 in navedena sodna praksa).

63 Ta jamstva neodvisnosti in nepriustranskosti zahtevajo, da obstajajo pravila, zlasti v zvezi s sestavo organa ter imenovanjem, trajanjem funkcij in razlogi za zadržanje, izločitev in razrešitev njegovih članov, na podlagi katerih je mogoče zavrniti vsak upravičen dvom pri posameznikih o zaščitnosti navedenega organa pred zunanjimi pritiski in njegovi nevtralnosti glede interesov, s katerimi se srečuje (sodba z dne 9. oktobra 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, točka 32).

64 V obravnavani zadevi je treba, prvič, ugotoviti, da so v skladu z nacionalno ureditvijo, ki se uporablja, zlasti členom 29(2) kraljeve uredbe 520/2005, predsednik in člani TEAC imenovani za nedoločen čas na podlagi kraljeve uredbe, ki jo sprejme svet ministrov na predlog ministra za gospodarstvo in finance. V skladu s to določbo je predsednika in člani TEAC mogoče razrešiti po istem postopku, in sicer na podlagi kraljeve uredbe, ki jo sprejme svet ministrov na predlog ministra za gospodarstvo in finance.

65 Glede članov regionalnih TEA je treba poudariti, da jih v skladu s členom 30(2) kraljeve uredbe 520/2005 imenuje minister za gospodarstvo in finance iz vrst uradnikov, ki so na seznamu, in isti minister jih lahko tudi razreši.

66 Čeprav so v nacionalni zakonodaji, ki se uporablja, določena pravila, ki med drugim urejajo vzdržanje in izločitev predsednika ter drugih članov TEAC oziroma – glede predsednika TEAC – pravila o navzkrižju interesov, neskladnosti in dolžnostih preglednosti, pa ni sporno, da ureditev razrešitve predsednika in drugih članov TEAC ni določena s posebnimi predpisi, in sicer z izrecnimi zakonskimi določbami, kot so tiste, ki se uporabljajo za članse sodne veje oblasti. Za članse TEAC v zvezi s tem veljajo le splošna pravila upravnega prava in, natančneje, zakon o temeljni pravni ureditvi statusa javnih uslužbencev, kot je španska vlada potrdila na obravnavi pred Sodiščem. Ta ugotovitev velja tudi za članse regionalnih in lokalnih TEA.

67 Zato razrešitev predsednika in drugih članov TEAC ter članov drugih TEA ni omejena – kot se zahteva z načelom neodstavljenosti, na katero je bilo opozorjeno v točki 59 te sodbe – na nekatere izjemne primere, ki odražajo legitimne in nujne razloge, ki upravičujejo sprejetje takega ukrepa, ob spoštovanju načela sorazmernosti in ustreznih postopkov, kakršen je primer nezmožnosti ali hude kršitve, zaradi katere zadevne osebe niso več primerne za opravljanje svoje funkcije.

68 Iz tega izhaja, da nacionalna zakonodaja, ki se uporablja, ne zagotavlja, da so predsednik in drugi člani TEAC varni pred zunanji pritiski, bodisi neposrednimi bodisi posrednimi, zaradi katerih bi bilo mogoče dvomiti o njihovi neodvisnosti.

69 Čeprav v skladu s členom 228(1) LGT člani TEA svoje pristojnosti res izvajajo „funkcionalno neodvisno“ ter čeprav v skladu s členom 29(9) in členom 30(12) kraljeve uredbe 520/2005 naloge, ki so jim zakonito dodeljene, izvajajo „popolnoma neodvisno in v okviru lastne odgovornosti“, ostaja dejstvo, da razrešitve ali preklica njihovega imenovanja ne spremljajo posebna jamstva. Tak sistem pa ni učinkovita ovira neupravičenim pritiskom izvršilne veje oblasti nad člani TEA (glej po analogiji sodbo z dne 31. maja 2005, Syfait in drugi, C-53/03, EU:C:2005:333, točka 31).

70 V tem se položaj članov TEA in zlasti TEAC na primer razlikuje od položaja predložitvenega organa v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 6. oktobra 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), v smislu, da so bili, kot izhaja iz točk 11 in 20 navedene sodbe, člani tega organa drugače kot člani TEA v času svojega mandata upravičeni do jamstva neodstavljenosti, od katerega so mogoča odstopanja le iz razlogov, ki so izrecno naštet v zakonu.

71 TEA, zlasti TEAC, se razlikujejo tudi od predložitvenega organa v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 24. maja 2016, MT Højgaard in Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347). Kot je namreč razvidno iz točk od 29 do 31 navedene sodbe, je ta organ – čeprav res vključuje tudi strokovne članse, ki niso upravičeni do posebne zaščite, ki v skladu z ustavno določbo velja samo za sodnike – sestavljen iz sodnikov, ki so do te zaščite upravičeni in ki imajo v vseh okoliščinah večino glasov ter zato prevlado pri sprejemanju odločitev navedenega organa, kar lahko zagotavlja njegovo neodvisnost.

72 Drugič, v zvezi z zahtevo po neodvisnosti, obravnavano z njenega drugega, notranjega vidika, ki je naveden v točki 61 te sodbe, je treba poudariti, da na ministrstvu za gospodarstvo in finance sicer obstaja funkcionalna ločenost med službami davčne uprave, zadolženimi za upravljanje, izterjavo in odmero davka, na eni strani ter TEA, ki odločajo o pritožbah zoper odločitve navedenih služb, na drugi.

73 Vendar kot je navedel tudi generalni pravobranilec v točkah 31 in 40 sklepnih predlogov, nekatere značilnosti postopka z izrednim pravnim sredstvom pred Sala Especial para la Unificación de Doctrina (posebni senat za poenotenje prakse, Španija), to je postopka, ki ga ureja člen 243 LGT, prispevajo k pomislekom o tem, da je TEAC „tretja oseba“ glede na interese, s katerimi se srečuje.

74 Samo generalni direktor za obdavčenje na ministrstvu za gospodarstvo in finance je namreč pristojen za vložitev takega izrednega pravnega sredstva zoper odločbo TEAC, s katerimi se ne strinja. Ta generalni direktor pa bo po uradni dolžnosti del sestave, v kateri je osem oseb in ki odloča o tem pravnem sredstvu, prav tako kot generalni direktor ali direktor službe državne davčne uprave, v kateri je organ, ki je izdal akt, na katerega se nanaša odločba, zoper katero je bilo vloženo to izredno pravno sredstvo. Tako generalni direktor za obdavčenje na ministrstvu za gospodarstvo in finance, ki je vložil izredno pravno sredstvo zoper odločbo TEAC, in generalni direktor ali direktor službe državne davčne uprave, ki je izdala akt, na katerega se nanaša ta odločba, zasedata v posebnem senatu TEAC, ki odloča o tem pravnem sredstvu. To ustvarja zmedo med vlogo stranke v postopku z izrednim pravnim sredstvom in vlogo člana organa, ki mora o tem pravnem sredstvu odločiti.

75 Poleg tega lahko možnost, da generalni direktor za obdavčenje na ministrstvu za gospodarstvo in finance vloži tako izredno pravno sredstvo zoper odločbo TEAC, pomeni pritisk na TEAC in lahko tako ustvarja dvom o njeni neodvisnosti in nepristranskosti, kljub dejstvu, na katerega se je španska vlada sklicevala na obravnavi pred Sodiščem, da iz člena 243(4) LGT izhaja, da ima to izredno pravno sredstvo učinek samo za naprej in ne vpliva na odločbe, ki jih je TEAC že izdala, vključno z odločbo, zoper katero je bilo vloženo navedeno pravno sredstvo.

76 Te značilnosti izrednega pravnega sredstva za poenotenje prakse, ki ga je mogoče vložiti zoper odločbo TEAC, kažejo na obstoj organizacijskih in funkcionalnih povezav med tem organom ter ministrstvom za gospodarstvo in finance, natančneje generalnim direktorjem za obdavčenje na tem ministrstvu in generalnim direktorjem direktorata, iz katerega izhajajo odločbe, ki se izpodbijajo pred ministrstvom. Obstoj takih povezav nasprotuje temu, da bi se TEAC priznal status tretje osebe v razmerju do te uprave (glej po analogiji sodbo z dne 30. maja 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, točke od 38 do 40).

77 TEAC zato ne izpolnjuje zahteve po neodvisnosti sodišča, obravnavane z njenega notranjega vidika.

78 Dodati je treba, prvič, da TEA dejstvo, da niso „sodišča“ v smislu člena 267 PDEU, ne odvezuje obveznosti, da pri sprejemanju odločb zagotovijo uporabo prava Unije in da po potrebi ne uporabijo nacionalnih določb, ki so očitno v nasprotju z določbami prava Unije z neposrednim učinkom, saj namreč te obveznosti veljajo za vse pristojne nacionalne organe, in ne samo za pravosodne organe (glej v tem smislu sodbe z dne 22. junija 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, točke od 30 do 33; z dne 14. oktobra 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, točki 61 in 63, ter z dne 4. decembra 2018, Minister for Justice and Equality in Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, točki 36 in 38).

79 Drugič, obstoj pravnih sredstev pred Audiencia Nacional (nacionalno kazensko in upravno sodišče, Španija) in Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) zoper odločbo TEA, sprejete po koncu gospodarsko-upravnega pritožbenega postopka, omogoča zagotovitev učinkovitosti mehanizma postopka predhodnega odločanja, določenega v členu 267 PDEU, in enotnost pri razlagi prava Unije, ker imajo taka nacionalna sodišča možnost – v nekaterih primerih pa so celo zavezana – da Sodišču predložijo vprašanja v predhodno odločanje, če je odločba o razlagi ali veljavnosti prava Unije potrebna za izdajo sodne odločbe (glej po analogiji sodbo z dne 31. januarja 2013, Belov,

C-394/11, EU:C:2013:48, točka 52).

80 Glede na vse navedene preudarke je treba ugotoviti, da predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložila TEAC, ni dopusten, ker tega organa ni mogoče opredeliti kot „sodišče“ v smislu člena 267 PDEU.

Stroški

81 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim organom, ta odloči o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložila Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednja komisija za gospodarske in upravne zadeve, Španija) z odločbo z dne 2. aprila 2014, ni dopusten.

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.