



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 21ης Ιανουαρίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 267 ΣΛΕΕ – Έννοια του όρου “εθνικό δικαστήριο” – Κριτήρια – Ανεξαρτησία του οικείου εθνικού οργάνου – Ισοβιότητα των μελών του – Απαράδεκτο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως»

Στην υπόθεση C-274/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικό οικονομικό-διοικητικό δικαστήριο, Ισπανία) με απόφαση της 2ας Απριλίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Ιουνίου 2014, στο πλαίσιο της διαδικασίας που κίνησε η

Banco de Santander SA

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, Πρόεδρο, R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο, A. Arabadjiev, A. Prechal (εισηγήτρια), M. Βηλαρά, P. G. Xuereb, L. S Rossi και I. Jarukaitis, προέδρους τμήματος, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, Κ. Λυκούργο και N. Rīčarra, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: L. Carrasco Marco, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 2ας Ιουλίου 2019,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Banco de Santander SA, εκπροσωπούμενη από τους J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero και J. M. Panero Rivas, abogados,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τους M. A. Sampol Pucurull και A. Rubio González, στη συνέχεια από την S. Centeno Huerta και τον A. Rubio González,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, B. Stromsky και C. Urraca Caviedes καθώς και από την P. Němečková,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 1ης Οκτωβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, της απόφασης 2011/5/EK της Επιτροπής, της 28ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικού εμπορικού κεφαλαίου για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο υπό τον αριθμό C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία (ΕΕ 2011, L 7, σ. 48), το κύρος της από 17 Ιουλίου 2013 απόφασης της Επιτροπής να κινήσει διαδικασία βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ σε συνάρτηση με την κρατική ενίσχυση SA.35550 (13/C) (πρώην 13/NN, πρώην 12/CP) – Φορολογική απόσβεση οικονομικής υπεραξίας για απόκτηση συμμετοχών σε αλλοδαπή εταιρία (ΕΕ 2013, C 258, σ. 8), καθώς και το κύρος της απόφασης (ΕΕ) 2015/314 της Επιτροπής, της 15ης Οκτωβρίου 2014, σχετικά με το μέτρο κρατικής ενίσχυσης SA.35550 (13/C) (πρώην 13/NN) (πρώην 12/CP) που έθεσε σε εφαρμογή η Ισπανία – Καθεστώς φορολογικής απόσβεσης χρηματοοικονομικής υπεραξίας για απόκτηση συμμετοχών σε αλλοδαπή εταιρία (ΕΕ 2015, L 56, σ. 38).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας που κίνησε η Banco de Santander SA κατά πράξης εκκαθάρισης φόρου την οποία εξέδωσε η Inspección Financiera (οικονομική επιθεώρηση, Ισπανία) σχετικά με την έκπτωση της υπεραξίας που προέκυψε από την απόκτηση από την τράπεζα αυτή του συνόλου των εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου (holding) γερμανικού δικαίου, κάτοχο μετοχικού κεφαλαίου εταιριών εγκατεστημένων στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η απόφαση 2011/5

- 3 Όπως προκύπτει, κατ' ουσίαν, από τις αιτιολογικές σκέψεις 4 έως 6 της απόφασης 2011/5, με απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2007, η οποία δημοσιεύθηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* στις 21 Δεκεμβρίου 2007, η Επιτροπή, κατόπιν πολλών γραπτών ερωτήσεων που της είχαν υποβληθεί κατά τα έτη 2005 και 2006 από μέλη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, καθώς και καταγγελίας ιδιώτη επιχειρηματία της οποίας επιλήφθηκε κατά τη διάρκεια του έτους 2007, κίνησε τη διαδικασία έρευνας που προέβλεπε τότε το άρθρο 88, παράγραφος 2, ΕΚ, σχετικά με το ισπανικό καθεστώς φορολογικής απόσβεσης υπέρ των ισπανικών επιχειρήσεων που κατείχαν σημαντικό μετοχικό κεφάλαιο αλλοδαπών επιχειρήσεων, το οποίο θεσπίστηκε με το άρθρο 12, παράγραφος 5, του Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades (νόμου 43/1995 περί φόρου εταιριών), της 27ης Δεκεμβρίου 1995 (BOE αριθ. 310, της 28ης Δεκεμβρίου 1995, σ. 37072), ρύθμιση η οποία περιελήφθη και στο Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

(βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 4/2004 περί εγκρίσεως του αναθεωρημένου κειμένου του νόμου περί φόρου εταιριών), της 5ης Μαρτίου 2004 (BOE αριθ. 61, της 11ης Μαρτίου 2004, σ. 10951, στο εξής: TRLIS).

- 4 Το μέτρο που θέσπισε το εν λόγω άρθρο 12, παράγραφος 5, του TRLIS, το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2002, προβλέπει ότι, στην περίπτωση που εταιρία φορολογούμενη στην Ισπανία αποκτά μερίδια στο κεφάλαιο «αλλοδαπής εταιρίας» τουλάχιστον της τάξης του 5 % και τα διακρατεί αδιαλείπτως για χρονική περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, η προκύπτουσα υπεραξία, η οποία είναι καταχωρισμένη στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ως διαχωρισμένο ασώματο στοιχείο του ενεργητικού, μπορεί να εκπέσει, υπό τη μορφή απόσβεσης, από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών τον οποίο οφείλει η οικεία επιχείρηση. Η απόσβεση αυτή πραγματοποιείται, σε ίσες δόσεις, κατά τη διάρκεια των είκοσι ετών από την απόκτηση του μεριδίου συμμετοχής.
- 5 Με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της απόφασης 2011/5, η Επιτροπή κήρυξε ασυμβίβαστο προς την κοινή αγορά το επίμαχο φορολογικό καθεστώς.
- 6 Το άρθρο 1, παράγραφοι 2 και 3, της απόφασης αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«2. Ωστόσο, οι φορολογικές απαλλαγές που απόλαυσαν οι δικαιούχοι στις ενδοκοινοτικές εξαγορές μετοχικού κεφαλαίου, οι οποίες προέκυψαν βάσει του άρθρου 12.5 του TRLIS σχετικά με άμεσα ή έμμεσα δικαιώματα σε αλλοδαπές εταιρίες και που πληρούσαν όλες τις προϋποθέσεις που όριζε το καθεστώς ενισχύσεων πριν από την 21η Δεκεμβρίου 2007, πλην του όρου κατοχής μετοχικού κεφαλαίου συνεχώς για περίοδο τουλάχιστον ενός έτους, θα εξακολουθήσουν να εφαρμόζονται για ολόκληρη την περίοδο απόσβεσης που προβλέπεται από το καθεστώς ενισχύσεων.

3. Οι φορολογικές απαλλαγές που απόλαυσαν οι δικαιούχοι στις ενδοκοινοτικές εξαγορές μετοχικού κεφαλαίου, βάσει του άρθρου 12.5 του TRLIS, οι οποίες σχετίζονται με κάποια αμετάκλητη δέσμευση που συνέτρεχε πριν από την 21η Δεκεμβρίου 2007 σχετικά με την κατοχή των εν λόγω δικαιωμάτων, οι οποίες σχετίζονται με την ύπαρξη συμβολαίου το οποίο περιείχε κάποιον αναβλητικό όρο σχετικά με το γεγονός ότι η εν λόγω συναλλαγή υπέκειτο στη δεσμευτική δικαιοδοσία κάποιας κανονιστικής αρχής και οι απαλλαγές οι οποίες αφορούν σε συναλλαγή που είχε κοινοποιηθεί πριν από την 21η Δεκεμβρίου 2007, θα εξακολουθήσουν να εφαρμόζονται για ολόκληρη την περίοδο απόσβεσης που προβλέπεται από το καθεστώς ενισχύσεων για το μέρος των δικαιωμάτων που αποκτήθηκαν μετά την ημερομηνία άρσης της αναβλητικής αίρεσης.»

- 7 Το άρθρο 4 της εν λόγω απόφασης επιβάλλει στο Βασίλειο της Ισπανίας την υποχρέωση να ανακτήσει τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος, με εξαίρεση εκείνες που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 1, παράγραφος 2, της ίδιας απόφασης.

Η απόφαση 2011/282/ΕΕ

- 8 Με την απόφαση 2011/5, η Επιτροπή περάτωσε τη διαδικασία όσον αφορά την απόκτηση από ισπανικές επιχειρήσεις μετοχικού κεφαλαίου επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ένωση. Παρά ταύτα, το εν λόγω θεσμικό όργανο συνέχισε τη διαδικασία όσον αφορά την απόκτηση μετοχικού κεφαλαίου επιχειρήσεων εγκατεστημένων εκτός της Ένωσης.

- 9 Με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της απόφασης 2011/282/ΕΕ της Επιτροπής, της 12ης Ιανουαρίου 2011, σχετικά με τη φορολογική απόσβεση χρηματοοικονομικής υπεραξίας για τη συμμετοχή σε ξένο μετοχικό κεφάλαιο αριθ. C 45/07 (πρώην NN 51/07, πρώην CP 9/07) εφαρμοσθείσα από την Ισπανία (ΕΕ 2011, L 135, σ. 1), το θεσμικό αυτό όργανο κήρυξε ασυμβίβαστο προς την εσωτερική αγορά το επίμαχο φορολογικό καθεστώς, το οποίο συνίστατο σε φορολογικό πλεονέκτημα χορηγούμενο σε επιχειρήσεις φορολογούμενες στην Ισπανία προκειμένου να παρασχεθεί στις τελευταίες η δυνατότητα να αποσβέσουν την υπεραξία που προκύπτει από την απόκτηση μεριδίων στο κεφάλαιο επιχειρήσεων εγκατεστημένων εκτός της Ένωσης.
- 10 Το άρθρο 1, παράγραφοι 2 έως 5, της απόφασης αυτής προβλέπει ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες οι δικαιούχοι φορολογικών εκπτώσεων στο πλαίσιο του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος λόγω απόκτησης συμμετοχών εκτός της Ένωσης μπορούν να συνεχίσουν να εφαρμόζουν τις εκπτώσεις αυτές καθ' όλη την περίοδο απόσβεσης που προβλέπεται από το καθεστώς αυτό.
- 11 Το άρθρο 4 της εν λόγω απόφασης επιβάλλει στο Βασίλειο της Ισπανίας την υποχρέωση να ανακτήσει τις ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος.

Η απόφαση 2015/314

- 12 Με απόφαση της Επιτροπής, της 17ης Ιουλίου 2013, για την κίνηση της διαδικασίας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ σχετικά με το μέτρο κρατικής ενίσχυσης SA.35550 (13/C) (πρώην 13/NN) (πρώην 12/CP) που έθεσε σε εφαρμογή η Ισπανία – Καθεστώς φορολογικής απόσβεσης χρηματοοικονομικής υπεραξίας για απόκτηση συμμετοχών σε αλλοδαπή εταιρία, το εν λόγω θεσμικό όργανο αποφάσισε να εξετάσει τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης της νέας διοικητικής ερμηνείας του άρθρου 12, παράγραφος 5, του TRLIS, την οποία υιοθέτησαν η Dirección General de Tributos (γενική φορολογική διεύθυνση, Ισπανία, στο εξής: DGT) και το Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικό οικονομικό-διοικητικό δικαστήριο, στο εξής: TEAC), επεκτείνοντας το πεδίο εφαρμογής του επίμαχου φορολογικού καθεστώτος στις αποκτήσεις έμμεσων συμμετοχών.
- 13 Η διαδικασία αυτή περατώθηκε με την έκδοση, στις 14 Οκτωβρίου 2014, τρίτης απόφασης σχετικά με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς, ήτοι της απόφασης 2015/314.
- 14 Με την απόφαση αυτή, η Επιτροπή έκρινε ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς, καθόσον εφαρμόζεται πλέον και στις αποκτήσεις έμμεσων συμμετοχών στο κεφάλαιο εταιριών που εδρεύουν στην αλλοδαπή μέσω απόκτησης συμμετοχών σε αλλοδαπές εταιρίες χαρτοφυλακίου, συνιστά επίσης κρατική ενίσχυση ασύμβατη με την εσωτερική αγορά, η οποία, επιπλέον, χορηγήθηκε κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, το θεσμικό αυτό όργανο επέβαλε στις ισπανικές αρχές την υποχρέωση να ανακτήσουν τη χορηγηθείσα ενίσχυση.

Το ισπανικό δίκαιο

- 15 Το TEAC, που εδρεύει στη Μαδρίτη (Ισπανία), επιλαμβάνεται, σε πρώτο και τελευταίο βαθμό, των ενστάσεων κατά αποφάσεων που εκδίδουν ορισμένες κεντρικές φορολογικές αρχές. Αποτελεί επίσης το δευτεροβάθμιο όργανο που εξετάζει τις εφέσεις κατά των αποφάσεων που

εκδίδονται από τα άλλα *Tribunales Económico-Administrativos* (οικονομικά-διοικητικά δικαστήρια, στο εξής: ΤΕΑ), ήτοι τα περιφερειακά ΤΕΑ και τα τοπικά ΤΕΑ που εδρεύουν στη Θέουτα (Ισπανία) και στη Μελίλια (Ισπανία).

16 Η ισπανική ρύθμιση που διέπει το νομικό καθεστώς των ΤΕΑ περιλαμβάνεται στον *Ley 58/2003 General Tributaria* (νόμο 58/2003 περί του γενικού φορολογικού κώδικα), της 17ης Δεκεμβρίου 2003 (BOE αριθ. 302, της 18ης Δεκεμβρίου 2003, σ. 44987), όπως τροποποιήθηκε με τον *Ley 34/2015*, της 21ης Σεπτεμβρίου 2015 (BOE αριθ. 227, της 22ας Σεπτεμβρίου 2015, σ. 83633) (στο εξής: LGT), και ειδικότερα στο κεφάλαιο IV του νόμου αυτού, το οποίο επιγράφεται «Οικονομικές-διοικητικές ενστάσεις» και υπάγεται στον τίτλο V αυτού, ο οποίος επιγράφεται «Επανεξέταση διά της διοικητικής οδού».

17 Το άρθρο 228 του LGT ορίζει τα εξής:

«1. Αρμοδιότητα για την έκδοση αποφάσεως επί των οικονομικών-διοικητικών ενστάσεων έχουν αποκλειστικά τα οικονομικά-διοικητικά όργανα, τα οποία απολαύουν λειτουργικής ανεξαρτησίας κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

2. Εντός της κρατικής δικαιοδοσίας, είναι οικονομικά-διοικητικά όργανα:

a) Το [TEAC].

b) Τα περιφερειακά και τοπικά [TEA].

3. Το ειδικό τμήμα για την ενοποίηση της ερμηνευτικής πρακτικής επίσης θεωρείται οικονομικό-διοικητικό όργανο.

[...]».

18 Το άρθρο 237, παράγραφος 3, του LGT προβλέπει κανόνες σχετικά με τις αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως που μπορούν να υποβάλλουν τα ΤΕΑ στο Δικαστήριο, ιδίως δε όσον αφορά την αναστολή της ενώπιόν τους διαδικασίας εν αναμονή της απάντησης του Δικαστηρίου σε προδικαστικό ερώτημα.

19 Το άρθρο 243 του LGT, με τίτλο «Έκτακτη προσφυγή για την ενοποίηση της ερμηνευτικής πρακτικής», ορίζει τα εξής:

«1. Κατά των φορολογικών αποφάσεων που εκδίδει το [TEAC] χωρεί έκτακτη προσφυγή για την ενοποίηση της ερμηνευτικής πρακτικής, η οποία ασκείται από τον Γενικό Διευθυντή Φορολογίας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όταν αυτός διαφωνεί με το περιεχόμενο των εν λόγω αποφάσεων.

[...]

2. Αρμόδιο για την εξέταση της προσφυγής αυτής είναι το ειδικό τμήμα για την ενοποίηση της ερμηνευτικής πρακτικής. Το ειδικό τμήμα αποτελείται από τον πρόεδρο του [TEAC], ο οποίος προεδρεύει, από τρία μέλη του εν λόγω οργάνου, από τον Γενικό Διευθυντή Φορολογίας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, από τον Γενικό Διευθυντή της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης, από τον Γενικό Διευθυντή ή τον Διευθυντή του Τμήματος της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης στο οποίο υπάγεται ιεραρχικώς το όργανο που

εξέδωσε την πράξη που μνημονεύεται στην απόφαση η οποία αποτελεί αντικείμενο της προσφυγής και από τον πρόεδρο του Συμβουλίου για την Υπεράσπιση των Φορολογουμένων.

[...]

3. Η απόφαση επί της προσφυγής λαμβάνεται κατά πλειοψηφία των μελών του ειδικού τμήματος. Σε περίπτωση ισοψηφίας, υπερισχύει πάντα η ψήφος του προέδρου.

4. Η απόφαση επί της προσφυγής εκδίδεται εντός έξι μηνών και λαμβάνει υπόψη την ιδιαίτερη νομική κατάσταση που σχετίζεται με την προσβαλλόμενη απόφαση, καθορίζοντας την εφαρμοστέα πρακτική.

5. Η πρακτική που καθορίζεται με τις αποφάσεις επί των ως άνω προσφυγών είναι δεσμευτική για τα [TEA], για τα φορολογικά όργανα των αυτόνομων κοινοτήτων και των δήμων με καθεστώς αυτονομίας και για τα λοιπά όργανα της Κρατικής Φορολογικής Διοίκησης και των αυτόνομων κοινοτήτων και των δήμων με καθεστώς αυτονομίας.»

20 Υπάρχουν και άλλοι κανόνες που εφαρμόζονται στα TEA οι οποίοι περιλαμβάνονται στο 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 (βασιλικό διάταγμα 520/2005 περί εγκρίσεως της κανονιστικής απόφασης για την εκτέλεση του νόμου 58/2003, της 17ης Δεκεμβρίου, για τη θέσπιση γενικού φορολογικού κώδικα, όσον αφορά την επανεξέταση διά της διοικητικής οδού), της 13ης Μαΐου 2015 (BOE αριθ. 126, της 27 Μαΐου 2005, σ. 17835) (στο εξής: βασιλικό διάταγμα 520/2005).

21 Το άρθρο 29, παράγραφοι 2 και 9, του βασιλικού διατάγματος 520/2005 ορίζει τα εξής:

«2. Ο πρόεδρος [του TEAC] διορίζεται και παύεται με βασιλικό διάταγμα του οποίου η έκδοση προκαλείται από το Υπουργικό Συμβούλιο, κατόπιν πρότασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, μεταξύ δημοσίων υπαλλήλων εγνωσμένης φήμης και επαγγελματικής πείρας στον φορολογικό τομέα, έχει δε τον βαθμό του Γενικού Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Τα μέλη [του TEAC] διορίζονται και παύονται με βασιλικό διάταγμα του οποίου η έκδοση προκαλείται από το Υπουργικό Συμβούλιο, κατόπιν πρότασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, μεταξύ των δημοσίων υπαλλήλων των οργανισμών που αναφέρονται στον κατάλογο των θέσεων εργασίας, έχουν δε τον βαθμό του αναπληρωτή Γενικού Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

[...]

9. Όλα τα μέλη της ολομέλειας ή των τμημάτων, καθώς και τα μονοπρόσωπα όργανα [του TEAC], ασκούν, υπό καθεστώς πλήρους ανεξαρτησίας και υπ' ευθύνη τους, τα καθήκοντα που τους ανατίθενται εκ του νόμου καθώς και τα άλλα καθήκοντα που μπορεί να τους αναθέτει ο πρόεδρος.»

22 Το άρθρο 30, παράγραφοι 2 και 12, του βασιλικού διατάγματος 520/2005 ορίζει τα εξής:

«2. Ο πρόεδρος, οι πρόεδροι του αποκεντρωμένου τμήματος, οι πρόεδροι τμήματος και τα μέλη [των περιφερειακών και τοπικών TEA] διορίζονται και παύονται με απόφαση του Υπουργού

Οικονομίας και Οικονομικών μεταξύ των δημοσίων υπαλλήλων των οργανισμών που αναφέρονται στον κατάλογο των θέσεων εργασίας. [...]

[...]

12. Όλα τα μέλη της ολομέλειας ή των τμημάτων, καθώς και τα μονοπρόσωπα όργανα [των περιφερειακών και τοπικών TEA], ασκούν, υπό καθεστώς πλήρους ανεξαρτησίας και υπ' ευθύνη τους, τα καθήκοντα που τους ανατίθενται εκ του νόμου καθώς και τα άλλα καθήκοντα που μπορεί να τους αναθέτει ο πρόεδρος του οργάνου ή ο πρόεδρος του αποκεντρωμένου τμήματος.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 23 Τον Μάιο του 2002, η Banco de Santander Central Hispano SA (στο εξής: BSCH), ηγετική εταιρία του ενοποιημένου φορολογικού ομίλου 17/89, απέκτησε το 100 % των εταιρικών μεριδίων της AKB Holding GmbH (στο εξής: AKB), εταιρίας γερμανικού δικαίου.
- 24 Η απόκτηση αυτή, της οποίας η αξία ανήλθε στο ποσό του 1 099 999 999 ευρώ, ενώ η λογιστική αξία της AKB υπολογιζόταν στα 183 909 000 ευρώ, δημιούργησε υπεραξία ύψους 916 091 000 ευρώ (στο εξής: επίμαχη υπεραξία).
- 25 Ως εταιρία χαρτοφυλακίου, η AKB κατείχε μερίδια στο κεφάλαιο των ακόλουθων εταιριών, όλων εγκατεστημένων στην Ένωση, ήτοι των εταιριών AKB Datensysteme GmbH, AKB Autobörse AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH και AKB Marketing Services sp. z o.o.
- 26 Κατά τη διάρκεια του Δεκεμβρίου 2002, η BSCH μεταβίβασε τις μετοχές της AKB –από την τιμή αγοράς των οποίων είχε προκύψει η επίμαχη υπεραξία– στη Holneth BV, εταιρία ολλανδικού δικαίου, και στη Santander Consumer Finance SA (στο εξής: SCF), εταιρία ισπανικού δικαίου, αμφότερες ανήκουσες επίσης στον ενοποιημένο φορολογικό όμιλο 17/89.
- 27 Λαμβανομένης υπόψη της επίμαχης υπεραξίας, ο ενοποιημένος φορολογικός όμιλος 17/89 προέβη, με τις δηλώσεις του φόρου εταιριών για τα οικονομικά έτη 2002 και 2003, σε εκπτώσεις, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 12, παράγραφος 5, του TRLIS.
- 28 Έτσι, για το οικονομικό έτος 2002, η BSCH και η SCF προέβησαν, αντιστοίχως, σε εκπτώσεις της τάξης των 27 482 730 ευρώ και του 1 631 395 ευρώ. Για το οικονομικό έτος 2003, η SCF προέβαλε δικαίωμα έκπτωσης της τάξης των 45 804 550 ευρώ.
- 29 Όσον αφορά το οικονομικό έτος 2002, κατόπιν φορολογικού ελέγχου, ο οποίος περατώθηκε με πρακτικό της 21ης Δεκεμβρίου 2006, η οικονομική επιθεώρηση δέχθηκε, με πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου της 7ης Μαρτίου 2007, την έκπτωση ύψους 20 262 374 ευρώ στην οποία είχε προβεί η BSCH αλλά πραγματοποίησε διόρθωση ύψους 7 215 356 ευρώ. Όσον αφορά την SCF, η έκπτωση του 1 631 395 ευρώ έγινε εξ ολοκλήρου δεκτή.
- 30 Με πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου της 22ας Ιουλίου 2010, η οικονομική επιθεώρηση απέρριψε στο σύνολό της την έκπτωση της υπεραξίας της οποίας ζητούσε να τύχει η SCF για το οικονομικό έτος 2003.

- 31 Στις 16 Αυγούστου 2010, η Banco de Santander υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της εν λόγω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ενώπιον του TEAC, υποστηρίζοντας ότι η επίμαχη υπεραξία, παρά τον έμμεσο χαρακτήρα της λόγω του ότι η απόκτηση από την οποία είχε προκύψει αφορούσε εταιρία χαρτοφυλακίου, μπορεί να εκπέσει από τον φόρο εταιριών δυνάμει του ίδιου του γράμματος του άρθρου 12, παράγραφος 5, του TRLIS.
- 32 Λαμβανομένης υπόψη της νέας ερμηνείας του άρθρου 12, παράγραφος 5, του TRLIS, την οποία υιοθέτησε τόσο η DGT όσο και το TEAC, και η οποία μνημονεύεται στη σκέψη 12 της παρούσας απόφασης, τίθεται, εν προκειμένω, το ζήτημα αν, κατ' εφαρμογήν της απόφασης 2011/5, πρώτης απόφασης της Επιτροπής σχετικά με το επίμαχο φορολογικό καθεστώς, πρέπει να ανακτηθεί, ως ενίσχυση παράνομη και ασύμβατη με την εσωτερική αγορά, η φορολογική έκπτωση που αντιστοιχεί στην απόσβεση της υπεραξίας που πραγματοποιήθηκε πριν από τις 21 Δεκεμβρίου 2007, κατόπιν της εξαγοράς αλλοδαπής εταιρίας χαρτοφυλακίου.
- 33 Δεδομένου ότι οι συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 1, παράγραφος 2, και του άρθρου 4, παράγραφος 1, της απόφασης 2011/5 εξαιρούν από την υποχρέωση ανάκτησης, λόγω δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, τις αποκτήσεις που πραγματοποιήθηκαν πριν από τις 21 Δεκεμβρίου 2007 και ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη απόκτηση πραγματοποιήθηκε πριν από την ημερομηνία αυτή, είναι απαραίτητο, για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν οι διατάξεις αυτές της απόφασης 2011/5 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση απόκτησης έμμεσων συμμετοχών, ιδίως δε στην εξαγορά αλλοδαπής εταιρίας χαρτοφυλακίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.
- 34 Συναφώς, το TEAC έκρινε ότι η διοικητική ερμηνεία που εμπόδιζε κατά το παρελθόν την εφαρμογή της φορολογικής έκπτωσης επί των αποκτήσεων έμμεσων συμμετοχών δεν συνιστά πηγή δικαίου.
- 35 Συγκεκριμένα, ούτε η DGT ούτε το TEAC αποτελούν όργανα της νομοθετικής ή της δικαστικής εξουσίας. Οι ερμηνείες που εφαρμόζουν οι οργανισμοί αυτοί δεν είναι οριστικές, καθόσον υπόκεινται σε δικαστικό έλεγχο. Εκτός αυτού, το Tribunal Supremo (Ανώτατο Δικαστήριο, Ισπανία) δεν έχει ακόμη αποφανθεί επί της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 12, παράγραφος 5, του TRLIS στις αποκτήσεις έμμεσων συμμετοχών.
- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, το TEAC αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της αποφάσεως [2011/5] την έννοια ότι η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που αναγνωρίζεται με την απόφαση αυτήν, και υπό τους όρους υπό τους οποίους οριοθετείται, τυγχάνει εφαρμογής στη φορολογική απαλλαγή της αποσβέσεως της χρηματοοικονομικής υπεραξίας του άρθρου 12, παράγραφος 5, του TRLIS, σε σχέση με τις έμμεσες αποκτήσεις συμμετοχών στο μετοχικό κεφάλαιο μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών μέσω της άμεσης εξαγοράς μη εγκατεστημένης στην ημεδαπή εταιρίας χαρτοφυλακίου;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, είναι άκυρη η απόφαση [για την κίνηση της διαδικασίας που κατέληξε στην έκδοση της απόφασης 2015/314], με την οποία η Επιτροπή αποφάσισε να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, λόγω παραβάσεως του άρθρου αυτού και του κανονισμού [(ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου [108 ΣΛΕΕ] (ΕΕ 1999, L 83, σ. 1)];»
- 37 Με απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Ιανουαρίου 2015, το TEAC έκρινε ότι έπρεπε να αναδιατυπώσει τα προδικαστικά ερωτήματα λόγω νέων πραγματικών περιστατικών.
- 38 Επρόκειτο, αφενός, για την έκδοση της απόφασης 2015/314 της 15ης Οκτωβρίου 2014 και, αφετέρου, για την έκδοση των αποφάσεων του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), και Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, EU:T:2014:938), με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε τα αντίστοιχα άρθρα 1, παράγραφος 1, και 4 των αποφάσεων 2011/5 και 2011/282.
- 39 Το TEAC εκτίμησε ότι, κατόπιν των νέων αυτών εξελίξεων, δεν υπήρχε πλέον λόγος να υποβάλει ερώτημα στο Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία της απόφασης 2011/5, δεδομένου ότι το ουσιώδες ζήτημα για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης ήταν πλέον το αν η ακύρωση της απόφασης αυτής από το Γενικό Δικαστήριο συνεπάγεται την ακυρότητα της απόφασης 2015/314, η οποία επεκτείνει την ήδη επιβληθείσα με τις αποφάσεις 2011/5 και 2011/282 απαγόρευση της προβλεπόμενης στο άρθρο 12, παράγραφος 5, του TRLIS έκπτωσης στις αποκτήσεις έμμεσων συμμετοχών σε αλλοδαπές εταιρίες.
- 40 Υπό τις συνθήκες αυτές, το TEAC αποφάσισε να αναδιατυπώσει τα προδικαστικά ερωτήματα ως εξής:
- «1) Είναι άκυρη η απόφαση [2015/314] λόγω του ότι στερείται πραγματικής και νομικής βάσεως, δυνάμει των αποφάσεων του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), και Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, EU:T:2014:938), με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε τα αντίστοιχα άρθρα 1, παράγραφος 1, και 4 [της απόφασης 2011/5 και της απόφασης 2011/282];
- 2) Είναι άκυρη η απόφαση [2015/314] λόγω του ότι στερείται αιτιολογίας, δυνάμει των αποφάσεων του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), και Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, EU:T:2014:938), με τις οποίες το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε τα αντίστοιχα άρθρα 1, παράγραφος 1, και 4 [της απόφασης 2011/5 και της απόφασης 2011/282];
- 3) Επικουρικώς, σε περίπτωση που δοθεί αρνητική απάντηση στα ως άνω ερωτήματα:
- Είναι άκυρη η απόφαση [2015/314] λόγω του ότι η νέα ερμηνεία που δόθηκε από την διοίκηση στο άρθρο 12, παράγραφος 5, του TRLIS εμπίπτει πλήρως στο πεδίο εφαρμογής [της απόφασης 2011/5 και της απόφασης 2011/282];»

- 41 Με απόφαση της 8ης Ιουνίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Ιουλίου 2017, το TEAC θεώρησε ότι πρέπει να αναδιατυπώσει για δεύτερη φορά τα προδικαστικά ερωτήματα λόγω της επέλευσης νέου πραγματικού περιστατικού, ήτοι της έκδοσης της απόφασης της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981), με την οποία το Δικαστήριο αναίρεσε τις αποφάσεις του Γενικού Δικαστηρίου της 7ης Νοεμβρίου 2014, Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939), και Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, EU:T:2014:938), και ανέπεμψε τις υποθέσεις T-219/10 και T-399/11 ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου.
- 42 Λαμβανομένου υπόψη του νέου αυτού περιστατικού, το TEAC έκρινε ότι έπρεπε να διατηρηθούν τόσο τα ερωτήματα που είχαν υποβληθεί στο πλαίσιο της αρχικής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, τα οποία αφορούσαν την ερμηνεία του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 1, παράγραφος 2, της απόφασης 2011/5, όσο και τα υποβληθέντα στο πλαίσιο της πρώτης αναδιατύπωσης των προδικαστικών ερωτημάτων, τα οποία αφορούσαν το κύρος της απόφασης 2015/314.
- 43 Μετά τη δεύτερη αναδιατύπωσή τους, τα προδικαστικά ερωτήματα έχουν πλέον ως εξής:
- «1) Σε περίπτωση που επικυρωθεί η [απόφαση 2011/5]:
- α) Έχει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της [αποφάσεως 2011/5] την έννοια ότι η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που αναγνωρίζεται με την απόφαση αυτήν, και υπό τους όρους υπό τους οποίους οριοθετείται, τυγχάνει εφαρμογής στη φορολογική απαλλαγή της αποσβέσεως της χρηματοοικονομικής υπεραξίας του άρθρου 12, παράγραφος 5, του TRLIS, σε σχέση με τις έμμεσες αποκτήσεις συμμετοχών στο μετοχικό κεφάλαιο μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή εταιριών μέσω της άμεσης εξαγοράς μη εγκατεστημένης στην ημεδαπή εταιρίας χαρτοφυλακίου;
- β) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, είναι άκυρη η απόφαση [για την κίνηση της διαδικασίας που κατέληξε στην έκδοση της απόφασης 2015/314];
- 2) Σε περίπτωση που στην υπόθεση T 219/10 ακυρωθεί το άρθρο 1 της [αποφάσεως 2011/5]:
- α) Είναι άκυρη η [απόφαση 2015/314] λόγω του ότι στερείται πραγματικής και νομικής βάσεως;
- β) Είναι άκυρη η [απόφαση 2015/314] λόγω του ότι στερείται αιτιολογίας;
- γ) Επικουρικός, σε περίπτωση που δοθεί αρνητική απάντηση στα ως άνω ερωτήματα:
- Είναι άκυρη η [απόφαση 2015/314] λόγω του ότι η νέα ερμηνεία που δόθηκε από την διοίκηση στο άρθρο 12, παράγραφος 5, του TRLIS εμπίπτει πλήρως στο πεδίο εφαρμογής [της απόφασης 2011/5 και της απόφασης 2011/282];»
- 44 Με απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 15ης Νοεμβρίου 2018, World Duty Free Group κατά Επιτροπής (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή ακυρώσεως που είχε ασκήσει η World Duty Free Group κατά της αποφάσεως 2011/5.
- 45 Στις 25 Ιανουαρίου 2019, η εταιρία αυτή άσκησε αίτηση αναιρέσεως ζητώντας να αναιρεθεί η ως άνω απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου και να ακυρωθεί η απόφαση 2011/5. Η εν λόγω αίτηση αναιρέσεως εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου (υπόθεση C-51/19 P).
- 46 Ενώπιον του Δικαστηρίου εκκρεμούν επίσης άλλες αιτήσεις αναιρέσεως με το ίδιο αντικείμενο ή με αντικείμενο άλλες αποφάσεις του Γενικού Δικαστηρίου που απέρριψαν προσφυγές ακυρώσεως κατά της απόφασης 2011/282.

- 47 Επιπλέον, ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου εκκρεμούν επί του παρόντος πολλές προσφυγές με αίτημα την ακύρωση της απόφασης 2015/314.
- 48 Η διαδικασία στην υπό κρίση υπόθεση ανεστάλη επανειλημμένα. Οι αποφάσεις για την αναστολή ελήφθησαν κατ' ουσίαν για τον λόγο ότι το TEAC, μετά τις δύο αναδιατυπώσεις των προδικαστικών ερωτημάτων του, ζητεί πλέον από το Δικαστήριο να αποφανθεί είτε επί των ενδεχόμενων συνεπειών της ακυρότητας της απόφασης 2011/5 ως προς το κύρος της απόφασης 2015/314, εφόσον ο δικαστής της Ένωσης διαπιστώσει την ακυρότητα της απόφασης 2011/5, είτε επί της ερμηνείας της απόφασης 2011/5 ως προς τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής της, εφόσον ο δικαστής της Ένωσης επικυρώσει την απόφαση αυτή.
- 49 Το ζήτημα του κύρους της απόφασης 2011/5 εξακολουθεί μέχρι σήμερα να εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων της Ένωσης.
- 50 Εντούτοις, λαμβανομένων ιδίως υπόψη τόσο της νομολογίας που έχει αναπτύξει το Δικαστήριο από τον χρόνο υποβολής της παρούσας αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως και εντεύθεν όσο και των αμφιβολιών που εξέφρασε η Επιτροπή όσον αφορά τον χαρακτηρισμό του TEAC ως «δικαστηρίου», κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, και, ως εκ τούτου, όσον αφορά το παραδεκτό της παρούσας αιτήσεως, η υπό κρίση υπόθεση πρέπει να εξεταστεί εξ αρχής προκειμένου να εκτιμηθεί αν το TEAC συνιστά «δικαστήριο».

Επί του παραδεκτού της αίτησης προδικαστικής αποφάσεως

- 51 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο, προκειμένου να εκτιμήσει αν το αιτούν όργανο είναι «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ –ζήτημα που εμπίπτει αποκλειστικά στο δίκαιο της Ένωσης–, λαμβάνει υπόψη μια σειρά στοιχείων, όπως είναι η ίδρυση του οργάνου αυτού με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδικασίας, η εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του (πρβλ. αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, σ. 340, της 31ής Μαΐου 2005, Syfait κ.λπ., C-53/03, EU:C:2005:333, σκέψη 29, καθώς και της 16ης Φεβρουαρίου 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 52 Όσον αφορά το TEAC, αιτούν όργανο στην υπό κρίση υπόθεση, βάσει των στοιχείων που περιλαμβάνονται στον φάκελο ο οποίος υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι το όργανο αυτό πληροί τα κριτήρια που αφορούν την ίδρυσή του με νόμο, τη μονιμότητά του, τον δεσμευτικό χαρακτήρα της δικαιοδοσίας του, τον κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρα της ενώπιόν του διαδικασίας και την εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή κανόνων δικαίου.
- 53 Αντιθέτως, ανακύπτει το ζήτημα αν το TEAC πληροί το κριτήριο της ανεξαρτησίας.
- 54 Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε, με τη σκέψη 39 της απόφασης της 21ης Μαρτίου 2000, Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145), ότι η ισπανική νομοθεσία σχετικά με τα TEA, όπως αυτή είχε εφαρμογή στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη, διασφάλιζε τον λειτουργικό διαχωρισμό μεταξύ, αφενός, των υπηρεσιών της φορολογικής αρχής που είναι επιφορτισμένες με τη διαχείριση, την είσπραξη και την εκκαθάριση του φόρου και, αφετέρου, των TEA, τα οποία αποφαινόμενα επί των ενστάσεων που υποβάλλονται κατά των αποφάσεων των εν λόγω αρχών χωρίς να λαμβάνουν καμία οδηγία από τις φορολογικές αρχές. Στη σκέψη 40 της εν

λόγω απόφασης, το Δικαστήριο συμπέρανε ότι, χάρη στις εγγυήσεις αυτές, μπορούσε να θεωρηθεί ότι τα TEA είχαν την ιδιότητα του τρίτου έναντι των υπηρεσιών που είχαν λάβει την απόφαση κατά της οποίας είχε ασκηθεί ένσταση, καθώς και την αναγκαία ανεξαρτησία ώστε να είναι δυνατόν να θεωρηθούν δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

- 55 Όπως όμως υποστήριξε και η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, οι εκτιμήσεις αυτές πρέπει να επανεξεταστούν υπό το πρίσμα, μεταξύ άλλων, της πλέον πρόσφατης νομολογίας του Δικαστηρίου ιδίως σχετικά με το κριτήριο της ανεξαρτησίας στο οποίο πρέπει να ανταποκρίνεται κάθε εθνικό όργανο προκειμένου να μπορεί να χαρακτηριστεί ως «δικαστήριο», κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.
- 56 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η ανεξαρτησία των εθνικών δικαστηρίων είναι ουσιώδους σημασίας για την ορθή λειτουργία του συστήματος δικαστικής συνεργασίας το οποίο ενσαρκώνει ο μηχανισμός προδικαστικής παραπομπής του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου που υπομνήσθηκε στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως, ο μηχανισμός αυτός είναι δυνατόν να ενεργοποιείται μόνον από επιφορτισμένο με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης όργανο το οποίο ανταποκρίνεται, μεταξύ άλλων, στο προαναφερθέν κριτήριο της ανεξαρτησίας (απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, σκέψη 43).
- 57 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της «ανεξαρτησίας» περιλαμβάνει δύο πτυχές. Η πρώτη, εξωτερική, πτυχή προϋποθέτει ότι το σχετικό όργανο ασκεί τα καθήκοντά του με πλήρη αυτονομία, χωρίς να υπόκειται σε οποιαδήποτε ιεραρχική σχέση ή σχέση υπαγωγής έναντι οποιουδήποτε φορέα και χωρίς να λαμβάνει εντολές ή οδηγίες οποιασδήποτε προελεύσεως και ότι, ως εκ τούτου, προστατεύεται από εξωτερικές παρεμβάσεις ή πιέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να θίξουν την ανεξάρτητη κρίση των μελών του και να επηρεάσουν τις αποφάσεις τους (απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 58 Επίσης όσον αφορά την εξωτερική πτυχή της έννοιας της «ανεξαρτησίας», πρέπει να υπομνησθεί ότι η ισοβιότητα των μελών του οικείου οργάνου συνιστά εγγύηση σύμφυτη με την ανεξαρτησία των δικαστών, καθόσον αποσκοπεί στην προστασία των προσώπων στα οποία έχει ανατεθεί το δικαιοδοτικό έργο (πρβλ. αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2006, *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, σκέψη 51, και της 27ης Φεβρουαρίου 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, σκέψη 45).
- 59 Η αρχή της ισοβιότητας, της οποίας υπογραμμίζεται η κεφαλαιώδης σημασία, επιτάσσει, ιδίως, να έχουν οι δικαστές τη δυνατότητα να παραμένουν στη θέση τους έως τη συμπλήρωση του υποχρεωτικού ορίου ηλικίας συνταξιοδότησεως ή έως τη λήξη της θητείας τους οσάκις αυτή έχει ορισμένη χρονική διάρκεια. Η εν λόγω αρχή, χωρίς να έχει εντελώς απόλυτο χαρακτήρα, επιδέχεται εξαιρέσεις μόνον εφόσον το δικαιολογούν θεμιτοί και επιτακτικοί λόγοι, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας. Ως εκ τούτου, είναι κοινώς παραδεκτό ότι οι δικαστές μπορούν να παυθούν από τα καθήκοντά τους εφόσον κριθεί ότι είναι ακατάλληλοι για την άσκησή τους λόγω αδυναμίας ή σοβαρού παραπτώματος, τηρουμένων των προσηκουσών διαδικασιών [απόφαση της 24ης Ιουνίου 2019, Επιτροπή κατά Πολωνίας (Ανεξαρτησία του Ανωτάτου Δικαστηρίου), C-619/18, EU:C:2019:531, σκέψη 76].
- 60 Επομένως, η εγγύηση της ισοβιότητας των μελών ενός δικαστηρίου απαιτεί οι περιπτώσεις παύσης των μελών του εν λόγω οργάνου να καθορίζονται με ειδική ρύθμιση, μέσω ρητών νομοθετικών διατάξεων που παρέχουν εγγυήσεις οι οποίες υπερβαίνουν τις προβλεπόμενες από

τους γενικούς κανόνες του διοικητικού και του εργατικού δικαίου που εφαρμόζονται σε περίπτωση καταχρηστικής παύσης (πρβλ. απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, σκέψεις 32 και 35).

- 61 Η δεύτερη πτυχή της έννοιας της «ανεξαρτησίας», εσωτερικής φύσεως, είναι παρεμφερής προς την έννοια της «αμεροληψίας» και συναρτάται προς την τήρηση ίσων αποστάσεων ως προς τους διαδίκους και τα αντιμαχόμενα συμφέροντά τους σε σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς. Η πτυχή αυτή επιτάσσει την τήρηση αντικειμενικότητας και την απουσία κάθε άλλου συμφέροντος από τη λύση της διαφοράς πέραν της αυστηρής εφαρμογής του κανόνα δικαίου (απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 62 Επομένως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της «ανεξαρτησίας», η οποία είναι συμφυής προς το δικαιοδοτικό έργο, προϋποθέτει κυρίως ότι το οικείο όργανο έχει την ιδιότητα τρίτου έναντι της αρχής που έχει εκδώσει την προσβαλλόμενη με την προσφυγή απόφαση (πρβλ. αποφάσεις της 30ής Μαρτίου 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, σκέψη 15, καθώς και της 9ης Οκτωβρίου 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 63 Αυτές οι εγγυήσεις ανεξαρτησίας και αμεροληψίας απαιτούν την ύπαρξη κανόνων, ιδίως όσον αφορά τη σύνθεση του οργάνου, τον διορισμό των μελών του, τη διάρκεια της θητείας τους και τους λόγους εξαίρεσης ή παύσεώς τους, ώστε οι πολίτες να μην έχουν καμία εύλογη αμφιβολία ως προς τη θωράκιση του εν λόγω οργάνου έναντι εξωτερικών στοιχείων και ως προς την ουδετερότητά του έναντι των αντιμαχόμενων συμφερόντων (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, σκέψη 32).
- 64 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται, πρώτον, ότι, κατά την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, ειδικότερα το άρθρο 29, παράγραφος 2, του βασιλικού διατάγματος 520/2005, ο πρόεδρος και τα μέλη του TEAC διορίζονται για αόριστο χρόνο με βασιλικό διάταγμα του οποίου η έκδοση προκαλείται από το Υπουργικό Συμβούλιο, κατόπιν πρότασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Κατά την ίδια αυτή διάταξη, τόσο ο πρόεδρος όσο και τα μέλη του TEAC μπορούν να παυθούν με την ίδια διαδικασία, ήτοι με βασιλικό διάταγμα του οποίου η έκδοση προκαλείται από το Υπουργικό Συμβούλιο, κατόπιν πρότασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.
- 65 Όσον αφορά τα μέλη των περιφερειακών TEA, επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 30, παράγραφος 2, του βασιλικού διατάγματος 520/2005, διορίζονται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών μεταξύ δημοσίων υπαλλήλων περιλαμβανόμενων σε κατάλογο, μπορούν δε να παυθούν από τον ίδιο αυτόν Υπουργό.
- 66 Μολονότι, βεβαίως, η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία προβλέπει κανόνες που διέπουν, μεταξύ άλλων, την αποχή και την εξαίρεση του προέδρου και των λοιπών μελών του TEAC, καθώς και, όσον αφορά τον πρόεδρο του TEAC, κανόνες σχετικούς με σύγκρουση συμφερόντων, ασυμβίβαστα και καθήκοντα διαφάνειας, δεν αμφισβητείται, αντιθέτως, ότι το καθεστώς παύσης του προέδρου και των λοιπών μελών του TEAC δεν διέπεται από ειδική ρύθμιση, μέσω ρητών νομοθετικών διατάξεων όπως οι εφαρμοζόμενες στους δικαστικούς λειτουργούς. Ως προς το τελευταίο αυτό ζήτημα, τα μέλη του TEAC υπάγονται αποκλειστικά στους γενικούς κανόνες του διοικητικού δικαίου και, ειδικότερα, στο βασικό καθεστώς των υπαλλήλων της Δημόσιας Διοίκησης, όπως επιβεβαίωσε η Ισπανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου. Η ίδια διαπίστωση επιβάλλεται όσον αφορά τα μέλη των περιφερειακών και τοπικών TEA.

- 67 Ως εκ τούτου, οι περιπτώσεις παύσης του προέδρου και των λοιπών μελών του TEAC καθώς και των μελών των λοιπών TEA δεν περιορίζονται, όπως επιτάσσει η αρχή της ισοβιότητας που υπομνήσθηκε με τη σκέψη 59 της παρούσας απόφασης, σε ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις που απηχούν θεμιτούς και επιτακτικούς λόγους οι οποίοι δικαιολογούν τη λήψη τέτοιου μέτρου, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας και των προσηκουσών διαδικασιών, όπως είναι η περίπτωση αδυναμίας ή η περίπτωση σοβαρού παραπτώματος που καθιστά τα εν λόγω πρόσωπα ακατάλληλα να εξακολουθούν να ασκούν τα καθήκοντά τους.
- 68 Κατά συνέπεια, η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία δεν διασφαλίζει ότι ο πρόεδρος και τα λοιπά μέλη του TEAC προφυλάσσονται από εξωτερικές πιέσεις, άμεσες ή έμμεσες, δυνάμενες να εγείρουν αμφιβολίες ως προς την ανεξαρτησία τους.
- 69 Μολονότι είναι αληθές ότι, κατά το άρθρο 228, παράγραφος 1, του LGT, τα μέλη των TEA «απολαύουν λειτουργικής ανεξαρτησίας» κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους και ότι, σύμφωνα με το άρθρο 29, παράγραφος 9, και το άρθρο 30, παράγραφος 12, του βασιλικού διατάγματος 520/2005, ασκούν «υπό καθεστώς πλήρους ανεξαρτησίας και υπ' ευθύνη τους» τα καθήκοντα που τους ανατίθενται εκ του νόμου, εντούτοις γεγονός παραμένει ότι η ανάκληση ή η ακύρωση του διορισμού τους δεν συνοδεύεται από ειδικές εγγυήσεις. Όμως, ένα τέτοιο σύστημα δεν είναι ικανό να παρεμποδίσει αποτελεσματικά τις μη προσήκουσες επεμβάσεις ή πιέσεις της εκτελεστικής εξουσίας προς τα μέλη των TEA (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 31ης Μαΐου 2005, Syfait κ.λπ., C-53/03, EU:C:2005:333, σκέψη 31).
- 70 Ως προς το στοιχείο αυτό, η κατάσταση των μελών των TEA και, ιδίως, του TEAC διακρίνεται, παραδείγματος χάρη, από την κατάσταση του αιτούντος οργάνου στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), υπό την έννοια ότι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 11 και 20 της απόφασης εκείνης, τα μέλη του οργάνου αυτού, σε αντίθεση προς τα μέλη των TEA, απολαύουν εγγυήσεως ισοβιότητας κατά τη διάρκεια της θητείας τους, από την οποία χωρεί παρέκκλιση μόνο για τους λόγους που απαριθμούνται ρητώς στον νόμο.
- 71 Ομοίως, τα TEA και, ιδίως, το TEAC διακρίνονται από το αιτούν όργανο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 24ης Μαΐου 2016, MT Højgaard και Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347). Πράγματι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 29 έως 31 της απόφασης εκείνης, μολονότι στη σύνθεση του εν λόγω οργάνου μετέχουν, βεβαίως, και εμπειρογνώμονες οι οποίοι δεν τυγχάνουν της ιδιαίτερης προστασίας που επιφυλάσσεται υπέρ των δικαστών μέσω συνταγματικής διάταξης, εντούτοις στα μέλη του περιλαμβάνονται επίσης δικαστικοί λειτουργοί οι οποίοι απολαύουν της προστασίας αυτής και διαθέτουν, εν πάση περιπτώσει, την πλειοψηφία των ψήφων και, κατά συνέπεια, κυρίαρχο λόγο κατά τη λήψη των αποφάσεων του εν λόγω οργάνου, πράγμα το οποίο είναι σε θέση να εγγυηθεί την ανεξαρτησία του.
- 72 Όσον αφορά, δεύτερον, τη μνημονευόμενη στη σκέψη 61 της παρούσας απόφασης απαίτηση περί ανεξαρτησίας υπό τη δεύτερή της πτυχή, επισημαίνεται ότι, στο πλαίσιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, υφίσταται βεβαίως λειτουργικός διαχωρισμός μεταξύ, αφενός, των υπηρεσιών της φορολογικής αρχής που είναι επιφορτισμένες με τη διαχείριση, την είσπραξη και την εκκαθάριση του φόρου και, αφετέρου, των TEA, τα οποία αποφαινόμενα επί των ενστάσεων που υποβάλλονται κατά των αποφάσεων τις οποίες λαμβάνουν οι εν λόγω υπηρεσίες.
- 73 Εντούτοις, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 31 και 40 των προτάσεων του, ορισμένα χαρακτηριστικά της διαδικασίας της έκτακτης προσφυγής ενώπιον της Sala Especial para la Unificación de Doctrina (ειδικού τμήματος για την ενοποίηση της ερμηνευτικής

πρακτικής, Ισπανία), η οποία διέπεται από το άρθρο 243 του LGT, συμβάλλουν στη δημιουργία αμφιβολιών ως προς το αν το TEAC έχει την ιδιότητα του «τρίτου» έναντι των αντιμαχομένων συμφερόντων.

- 74 Πράγματι, απόκειται αποκλειστικώς στον Γενικό Διευθυντή Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών να ασκεί τέτοια έκτακτη προσφυγή κατά των αποφάσεων του TEAC με τις οποίες διαφωνεί. Όμως, ο ίδιος ο εν λόγω Γενικός Διευθυντής θα μετάσχει *ex officio* στον οκταμελή σχηματισμό που θα αποφανθεί επί της εν λόγω προσφυγής, όπως και ο Γενικός Διευθυντής ή ο Διευθυντής της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης στην οποία υπάγεται το όργανο που έχει εκδώσει την πράξη κατά της οποίας βάλλει η εν λόγω έκτακτη προσφυγή. Επομένως, τόσο ο Γενικός Διευθυντής Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ο οποίος άσκησε την έκτακτη προσφυγή κατά απόφασης του TEAC, όσο και ο Γενικός Διευθυντής ή ο Διευθυντής της Κρατικής Υπηρεσίας Φορολογικής Διοίκησης από την οποία προέρχεται η πράξη την οποία αφορά η απόφαση αυτή μετέχουν στη σύνθεση του ειδικού τμήματος του TEAC που επιλαμβάνεται της έκτακτης προσφυγής. Εξ αυτού προκύπτει σύγχυση μεταξύ της ιδιότητας του μετέχοντος στη διαδικασία έκτακτης προσφυγής και εκείνης του μέλους του οργάνου που επιλαμβάνεται της ίδιας προσφυγής.
- 75 Κατά τα λοιπά, η προοπτική άσκησης έκτακτης προσφυγής από τον Γενικό Διευθυντή Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών κατά απόφασης του TEAC μπορεί να λειτουργήσει ως μέσο πίεσης για το TEAC και να θέσει επομένως υπό αμφισβήτηση την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του, τούτο δε παρά το γεγονός, το οποίο επικαλέστηκε η Ισπανική Κυβέρνηση ενώπιον του Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 243, παράγραφος 4, του LGT, η έκτακτη αυτή προσφυγή παράγει αποτελέσματα μόνο για το μέλλον και δεν επηρεάζει τις ήδη εκδοθείσες αποφάσεις του TEAC, συμπεριλαμβανομένης της απόφασης κατά της οποίας ασκήθηκε η εν λόγω προσφυγή.
- 76 Επομένως, τα χαρακτηριστικά αυτά της έκτακτης προσφυγής για την ενοποίηση της ερμηνευτικής πρακτικής η οποία μπορεί να ασκηθεί κατά των αποφάσεων του TEAC αναδεικνύουν τους οργανικούς και λειτουργικούς δεσμούς που υφίστανται μεταξύ του οργάνου αυτού και του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ειδικότερα δε του Γενικού Διευθυντή Φορολογίας του εν λόγω Υπουργείου καθώς και του Γενικού Διευθυντή της Διεύθυνσης από την οποία προέρχονται οι αποφάσεις που προσβάλλονται ενώπιόν του. Λόγω της ύπαρξης των ως άνω δεσμών δεν μπορεί να αναγνωριστεί στο TEAC η ιδιότητα τρίτου σε σχέση με τη διοικητική αυτή αρχή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 30ής Μαΐου 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, σκέψεις 38 έως 40).
- 77 Επομένως, το TEAC δεν πληροί την απαίτηση ανεξαρτησίας, υπό την εσωτερική της πτυχή, η οποία είναι συμφυής με την ιδιότητα του εθνικού δικαστηρίου.
- 78 Πρέπει να προστεθεί, αφενός, ότι το γεγονός ότι τα TEA δεν αποτελούν «δικαστήρια», κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, δεν τα απαλλάσσει από την υποχρέωση να διασφαλίζουν την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης κατά την έκδοση των αποφάσεών τους και να αφήνουν ανεφάρμοστες, εν ανάγκη, εθνικές διατάξεις αντίθετες προς διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που έχουν άμεσο αποτέλεσμα, δεδομένου ότι οι υποχρεώσεις αυτές βαρύνουν το σύνολο των αρμόδιων εθνικών αρχών και όχι μόνον τις δικαστικές αρχές (πρβλ. αποφάσεις της 22ας Ιουνίου 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, σκέψεις 30 έως 33, της 14ης Οκτωβρίου 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, σκέψεις 61 και 63, καθώς και της 4ης Δεκεμβρίου 2018, Minister for Justice and Equality και Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, σκέψεις 36 και 38).

- 79 Αφετέρου, η ύπαρξη ενδίκων μέσων ενώπιον της Audiencia Nacional (ανώτερου ειδικού δικαστηρίου, Ισπανία) και του Tribunal Supremo (Ανωτάτου Δικαστηρίου) κατά των αποφάσεων των ΤΕΑ που εκδίδονται επί διαδικασιών οικονομικής-διοικητικής ένστασης καθιστά δυνατή τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του μηχανισμού προδικαστικής παραπομπής του άρθρου 267 ΣΛΕΕ και της ενότητας της ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης, δεδομένου ότι τα εθνικά αυτά δικαστήρια έχουν τη δυνατότητα ή την υποχρέωση, αναλόγως με την περίπτωση, να υποβάλουν στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα, οσάκις είναι αναγκαία για την κρίση τους η έκδοση αποφάσεως επί της ερμηνείας ή επί του κύρους του δικαίου της Ένωσης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, σκέψη 52).
- 80 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, διαπιστώνεται ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το ΤΕΑC είναι απαράδεκτη, δεδομένου ότι το όργανο αυτό δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

Επί των εξόδων της διαδικασίας

- 81 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τα μέρη της κύριας διαδικασίας τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος οργάνου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω μερών, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως την οποία υπέβαλε το Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικό οικονομικό-διοικητικό δικαστήριο, Ισπανία), με απόφαση της 2ας Απριλίου 2014, είναι απαράδεκτη.

(υπογραφές)