



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

21. siječnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 267. UFEU-a – Pojam ‚nacionalni sud‘ – Kriteriji – Neovisnost predmetnog nacionalnog tijela – Nesmjernjivost članova – Nedopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku”

U predmetu C-274/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska), odlukom od 2. travnja 2014., koju je Sud zaprimio 5. lipnja 2014., u postupku

Banco de Santander SA

SUD (veliko vijeće),

u sastavu K. Lenaerts, predsjednik, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica, A. Arabadjiev, A. Prechal (izvjestiteljica), M. Vilaras, P. G. Xuereb, L. S. Rossi i I. Jarukaitis, predsjednici vijeća, E. Juhász, M. Ilešić, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos i N. Piçarra, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 2. srpnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli,

- za Banco de Santander SA, J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero i J. M. Panero Rivas, *abogados*,
- za španjolsku vladu, M. A. Sampol Pucurull i A. Rubio González, a zatim S. Centeno Huerta i A. Rubio González, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes i P. Němečková, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 1. listopada 2019.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: španjolski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 2. Odluke Komisije 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. o poreznoj amortizaciji financijskog goodwilla pri stjecanju udjela u inozemnim trgovačkim društvima C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), koju provodi Španjolska (SL 2011., L 7., str. 48.), na valjanost Odluke Komisije od 17. srpnja 2013. o pokretanju postupka predviđenog člankom 108. stavkom 2. UFEU-a o državnoj potpori SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – porezna amortizacija financijskog goodwilla pri stjecanju inozemnih udjela (SL 2013., C 258, str. 8.) te na valjanost Odluke Komisije (EU) 2015/314 od 15. listopada 2014. o državnoj potpori SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) koju je provela Španjolska – Program porezne amortizacije financijskog goodwilla pri stjecanju vlasničkih udjela u inozemnim trgovačkim društvima (SL 2015., L 56, str. 38.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je pokrenuo Banco de Santander SA protiv naloga za plaćanje koji je izdao Inspección Financiera (Financijska inspekcija, Španjolska) u odnosu na odbitak financijskog goodwilla prizašlog iz toga što je ta banka stekla sve udjele u holding društvu njemačkog prava koje je držalo udjele u društvima sa sjedištem u Europskoj uniji.

Pravni okvir

Pravo Unije

Odluka 2011/5

- 3 Kao što u biti proizlazi iz uvodnih izjava 4. do 6. Odluke 2011/5, Odlukom od 10. listopada 2007., objavljenom u *Službenom listu Europske unije* 21. prosinca 2007., Europska je komisija, nakon niza pitanja koja su joj 2005. i 2006. u pisanom obliku postavili zastupnici Europskog parlamenta te nakon prigovora koji joj je 2007. podnio privatni subjekt, pokrenula postupak ispitivanja predviđen u članku 88. stavku 2. UEZ-a u pogledu španjolskog sustava porezne amortizacije u korist španjolskih poduzeća koja stječu znatne udjele u inozemnim poduzećima, predviđenog u članku 12. stavku 5. Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades (Zakon 43/1995 o porezu na dobit) od 27. prosinca 1995. (BOE br. 310 od 28. prosinca 1995., str. 37072.) i preuzetog u Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Kraljevski zakonodavni dekret 4/2004 kojim se odobrava izmijenjeni tekst Zakona o porezu na dobit) od 5. ožujka 2004. (BOE br. 61, od 11. ožujka 2004., str. 10951., u daljnjem tekstu: TRLIS).
- 4 Mjera predviđena u članku 12. stavku 5. TRLIS-a, koji je stupio na snagu 1. siječnja 2002., propisuje da u slučaju kad poduzeće koje se oporezuje u Španjolskoj stječe udio u „inozemnom poduzeću”, ako taj udio iznosi barem 5 % te se drži neprekidno tijekom najmanje jednu godinu, goodwill koji iz toga proizlazi, a koji je u računovodstvene knjige rezidentnog poduzeća unesen kao zasebna nematerijalna imovina, može se u obliku amortizacije odbiti od oporezive osnovice poreza na dobit čiji je obveznik to poduzeće. Ta amortizacija provodi se u jednakim obrocima tijekom dvadeset godina nakon stjecanja udjela.
- 5 U članku 1. stavku 1. Odluke 2011/5 Komisija je predmetni porezni sustav proglasila nespojivim s unutarnjim tržištem.

- 6 U skladu s člankom 1. stavcima 2. i 3. te odluke:

„2. Međutim, porezni odbici od kojih su korisnici imali koristi prilikom stjecanja udjela u Zajednici i koji su odobreni u skladu s člankom 12. stavkom 5. TRLIS-a i koji su vezani uz prava izravno ili neizravno držana u inozemnim društvima koja ispunjavaju relevantne uvjete sustava potpora do 21. prosinca 2007., osim uvjeta držanja tih udjela u neprekidnom razdoblju od najmanje jedne godine, mogu se nastaviti primjenjivati tijekom čitavog razdoblja amortizacije predviđenog sustavom potpora.

3. Porezni odbici dodijeljeni korisnicima na temelju stjecanja udjela unutar Zajednice, u skladu s člankom 12. stavkom 5. TRLIS-a, koji su povezani s neopozivom obvezom, ugovorenom prije 21. prosinca 2007., prema kojoj moraju imati predmetna prava ako ugovor sadržava suspenzivni uvjet da predmetna transakcija podliježe obveznom odobrenju regulatornog tijela i kada je transakcija prijavljena prije 21. prosinca 2007., mogu se nastaviti primjenjivati tijekom čitavog razdoblja amortizacije predviđenog sustavom potpora za dio prava koja imaju od datuma ukidanja suspenzivnog uvjeta.”

- 7 Člankom 4. navedene odluke Kraljevini Španjolskoj naloženo je da izvrši povrat potpora dodijeljenih na temelju predmetnog poreznog sustava, osim onih koje ispunjavaju uvjete iz članka 1. stavka 2. iste odluke.

Odluka 2011/282/EU

- 8 Odlukom 2011/5 Komisija je okončala postupak kad je riječ o udjelima koje su španjolska poduzeća stekla u poduzećima sa sjedištem u Uniji. Ta je institucija ipak ostavila otvorenim postupak kad je riječ o takvim stjecanjima udjela u poduzećima sa sjedištem izvan Unije.
- 9 U članku 1. stavku 1. Odluke Komisije 2011/282/EU od 12. siječnja 2011. o poreznoj amortizaciji financijskog goodwilla pri stjecanju inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju provodi Španjolska (SL 2011., L 135, str. 1.), Komisija je predmetni sustav proglasila nespojivim s unutarnjim tržištem, pri čemu se taj sustav sastojao od porezne povlastice odobrene poduzetnicima koji se oporezuju u Španjolskoj kako bi im se omogućilo da amortiziraju goodwill nastao stjecanjem udjela u poduzećima sa sjedištem izvan Unije.
- 10 U stavcima 2. do 5. članka 1. te odluke navode se određeni uvjeti pod kojima korisnici poreznih odbitaka na temelju predmetnog poreznog sustava prilikom stjecanja udjela izvan Unije mogu nastaviti primjenjivati te odbitke tijekom čitavog razdoblja amortizacije predviđenog tim sustavom.
- 11 U članku 4. navedene odluke Kraljevini Španjolskoj naloženo je da izvrši povrat potpora dodijeljenih na temelju predmetnog poreznog sustava.

Odluka 2015/314

- 12 Odlukom Komisije od 17. srpnja 2013. o pokretanju postupka predviđenog člankom 108. stavkom 2. UFEU-a o državnoj potpori SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Porezna amortizacija financijskog goodwilla pri stjecanju vlasničkih udjela u inozemnim trgovačkim društvima, ta je institucija odlučila ispitati usklađenost s pravom Unije novog upravnog tumačenja članka 12. stavka 5. TRLIS-a koje su primijenili Dirección General de Tributos (Glavna porezna uprava, Španjolska; u daljnjem tekstu: DGT) i Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud; u daljnjem tekstu: TEAC), kojim je prošireno područje primjene predmetnog poreznog sustava na neizravno stjecanje udjela.
- 13 Taj je postupak okončan 14. listopada 2014. donošenjem treće odluke o predmetnom poreznom sustavu, naime Odluke 2015/314.

- 14 U toj je odluci Komisija utvrdila da je predmetni porezni sustav, time što se po novom primjenjivao i na neizravna stjecanja udjela u nerezidentnim društvima stjecanjem udjela u nerezidentnim holding društvima, također državna potpora nespojiva s unutarnjim tržištem, koja je, usto, bila dodijeljena protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a. Slijedom toga, ta je institucija španjolskim tijelima vlasti naložila provedbu povrata dodijeljene potpore.

Španjolsko pravo

- 15 TEAC, čije je sjedište u Madridu (Španjolska), razmatra u prvom i drugom stupnju prigovore protiv odluka koje donose određena središnja porezna tijela. On je također žalbeno tijelo za odluke koje donose drugi Tribunales Económico-Administrativos (središnji porezni sudovi, u daljnjem tekstu: TEA-ovi), odnosno regionalni i lokalni TEA-ovi, čija su sjedišta u Ceuti (Španjolska) i Melilli (Španjolska).

- 16 Španjolski propis kojim se utvrđuje pravni status TEA-ova nalazi se u Ley 58/2003, General Tributaria (Zakon 58/2003 o Općem poreznom zakoniku) od 17. prosinca 2003. (BOE br. 302 od 18. prosinca 2003., str. 44987.), u verziji kako je izmijenjena s Ley 34/2015 od 21. rujna 2015. (BOE br. 227 od 22. rujna 2015., str. 83633.; u daljnjem tekstu: LGT), osobito u poglavlju IV. tog zakona, naslovljenom „Porezne žalbe”, koje se nalazi u glavi V. tog zakona, naslovljenoj „Upravni nadzor”.

- 17 Člankom 228. LGT-a određuje se:

„1. Porezna tijela imaju isključivu nadležnost za odlučivanje o poreznim prigovorima te su prilikom izvršavanja svojih ovlasti funkcionalno neovisna.

2. U državnoj su nadležnosti državna tijela:

(a) [TEAC].

(b) Regionalni i lokalni [TEA-ovi].

3. Posebno vijeće za ujednačavanje presedana također će se smatrati poreznim tijelom.

[...]”

- 18 Članak 237. stavak 3. LGT-a donosi pravila u području zahtjeva za prethodnu odluku koje TEA-ovi mogu uputiti Sudu, među ostalim o prekidu postupka u očekivanju odgovora Suda na prethodno pitanje.

- 19 Članak 243. LGT-a naslovljen „Izvanredna žalba radi ujednačavanja presedana” određuje:

„1. Izvanrednu žalbu za ujednačavanje presedana može podnijeti glavni ravnatelj za poreze iz ministarstva gospodarstva i financija protiv poreznih odluka koje je donio [TEAC] ako se navedeni glavni ravnatelj ne slaže sa sadržajem tih odluka.

[...]

2. Za odlučivanje o toj žalbi nadležno je posebno vijeće za ujednačavanje presedana. Ono se sastoji od ravnatelja [TEAC-a] koji njime predsjedava, tri člana tog suda, glavnog upravitelja za poreze iz ministarstva gospodarstva i financija, glavnog ravnatelja državne agencije za poreznu upravu, glavnog ravnatelja ili ravnatelja službe te agencije o kojoj funkcionalno ovisi tijelo koje je autor akta na koji se odnosi odluka protiv koje je podnesena žalba i predsjednika vijeća za obranu poreznih obveznika.

[...]

3. Posebno vijeće odlučuje o žalbi većinom svojih članova. U slučaju da je ishod neodlučan, predsjednik ima odlučujući glas.

4. O žalbi se odlučuje u roku od šest mjeseci i uz poštovanje posebne pravne situacije koja proizlazi iz pobijane odluke, uz utvrđivanje relevantne sudske prakse.

5. Presedani nastali odlukama o tim žalbama vežu [TEA-ove], porezna tijela autonomnih zajednica i gradova s autonomnim statusom kao i ostatak državne porezne uprave, autonomnih zajednica i gradova s autonomnim statusom.”

20 Druga pravila koja se primjenjuju na TEA-ove sadržana su u 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 (Kraljevski dekret 520/2005 o prihvatanju Opće uredbe za provedbu Zakona 58/2003 od 17. prosinca o općem poreznom zakoniku u području upravnog nadzora i žalbi) od 13. svibnja 2015. (BOE br. 126 od 27. svibnja 2005., str. 17835.) (u daljnjem tekstu: Kraljevski dekret 520/2005).

21 Članak 29. u stavcima 2. i 9. Kraljevskog dekreta br. 520/2005 određuje:

„2. Predsjednik [TEAC-a] bit će imenovan i razriješen Kraljevskim dekretom donesenim u Vijeću ministara na prijedlog ministra gospodarstva i financija iz redova državnih službenika čiji su ugled i profesionalno iskustvo u području poreza priznati te će biti svrstan u razred glavnog upravitelja iz Ministarstva gospodarstva i financija.

Članovi [TEAC-a] bit će imenovani i razriješeni kraljevskim dekretom donesenim u Vijeću ministara na prijedlog ministra gospodarstva i financija iz redova državnih službenika organizacija navedenih u popisu radnih mjesta te će biti svrstani u razred zamjenika glavnog upravitelja iz Ministarstva gospodarstva i financija.

[...]

9. Svi članovi plenarnog zasjedanja ili vijeća, kao i jednočlana tijela [TEAC-a], potpuno samostalno i na vlastitu odgovornost izvršavaju zakonski dodijeljene im funkcije i ostale funkcije koje im može dodijeliti predsjednik.”

22 U skladu s člankom 30. stavcima 2. i 12. Kraljevskog dekreta 520/2005.:

„2. Predsjednik, predsjednici decentraliziranog vijeća, predsjednici vijeća i članovi [regionalnih i lokalnih TEA-ova] bit će imenovani i razriješeni uredbom ministra gospodarstva i financija iz redova državnih službenika tijela navedenih u popisu radnih mjesta. [...]

[...]

12. Svi članovi plenarnog zasjedanja ili vijeća, kao i jednočlana tijela [regionalnih i lokalnih TEA-ova] potpuno samostalno i na vlastitu odgovornost izvršavaju zakonski dodijeljene im funkcije i ostale funkcije koje im može povjeriti predsjednik suda ili predsjednik decentraliziranog vijeća.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 23 U svibnju 2002. Banco de Santander Central Hispano SA (u daljnjem tekstu: BSCH), matično društvo koncerna 17/89, steklo je 100 % udjela u društvu njemačkog prava AKB Holding GmbH (u daljnjem tekstu: AKB).
- 24 Na temelju tog stjecanja, čija je cijena bila 1 099 999 999 eura, dok je knjigovodstvena vrijednost AKB-a procijenjena na 183 909 000 eura, nastao je financijski goodwill u vrijednosti od 916 091 000 eura (u daljnjem tekstu: predmetni goodwill).
- 25 AKB je kao holding društvo držao udjele u sljedećim društvima koja su sva imala sjedište u Uniji: 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 U prosincu 2002. je BSCH prenio udjele društva AKB, na temelju čije je nabavne cijene nastao predmetni goodwill, na društvo nizozemskog prava Holneth BV i društvo španjolskog prava Santander Consumer Finance SA (u daljnjem tekstu: SCF), a ta su društva također bila dio koncerna 17/89.
- 27 U odnosu na predmetni goodwill, koncern 17/89 je u svojim prijavama poreza na dobit za poslovne godine 2002. i 2003. naveo odbitke na temelju članka 12. stavka 5. TRLIS-a.
- 28 Tako su društva BSCH i SCF za poslovnu godinu 2002. navela odbitke u iznosu od 27 482 730 eura odnosno 1 631 395 eura. Za poslovnu godinu 2003. SCF je naveo odbitak u iznosu od 45 804 550 eura.
- 29 Kad je riječ o poslovnoj godini 2002., slijedom poreznog nadzora okončanog zapisnikom od 21. prosinca 2006., financijska je inspekcija nalogom za plaćanje od 7. ožujka 2007. potvrdila odbitak koji je naveo BSCH u visini od 20 262 374 eura, ali je izvršila ispravak u iznosu od 7 215 356 eura. U pogledu društva SCF, odbitak u iznosu od 1 631 395 eura u cijelosti je prihvaćen.
- 30 Nalogom za plaćanje od 22. srpnja 2010. financijska je inspekcija u cijelosti odbila odbitak goodwilla koji je SCF naveo za poslovnu godinu 2003.
- 31 Dana 16. kolovoza 2010. Banco de Santander podnio je TEAC-u prigovor protiv tog naloga za plaćanje navevši da se predmetni goodwill – bez obzira na to što je on nastao neposredno kao posljedica stjecanja koje se odnosilo na holding društvo – može odbiti od poreza na dobit na temelju teksta samog članka 12. stavka 5. TRLIS-a.
- 32 U odnosu na novo tumačenje članka 12. stavka 5. TRLIS-a koje su usvojili DGT i TEAC te koje je spomenuto u točki 12. ove presude, u predmetnom se slučaju postavlja pitanje treba li na temelju Odluke 2011/5, prve Komisijine odluke o predmetnom poreznom sustavu, izvršiti povrat poreznog odbitka koji odgovara amortizaciji predmetnog goodwilla izvršenoj prije 21. prosinca 2007., nakon stjecanja nerezidentnog holding društva, s obzirom na to da se radi o nezakonitoj potpori nespojivoj s unutarnjim tržištem.
- 33 S obzirom na to da odredbe članka 1. stavka 2., u vezi s člankom 4. stavkom 1. Odluke 2011/5 iz obveze povrata isključuju stjecanja izvršena prije 21. prosinca 2007. zbog stečenih legitimnih očekivanja te zbog činjenice da je do stjecanja o kojem je riječ u glavnom postupku došlo prije navedenog datuma, nužno je, kako bi se riješio spor u glavnom postupku, odgovoriti na pitanje treba li te odredbe Odluke 2011/5 tumačiti na način da se primjenjuju i na neizravno stjecanje udjela, osobito na stjecanje nerezidentnog holding društva poput onog u glavnom postupku.
- 34 U tom je pogledu TEAC utvrdio da upravno tumačenje koje se ranije protivilo primjeni poreznog odbitka na neizravna stjecanja udjela nije pravni izvor.

- 35 Naime, ni DGT ni TEAC nisu dio zakonodavne ili sudske vlasti. Tumačenja tih tijela nisu konačna jer podliježu sudskom nadzoru. Osim toga, Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) još nije odlučivao o primjeni članka 12. stavka 5. TRLIS-a na neizravna stjecanja udjela.
- 36 U tim je okolnostima TEAC odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li članak 1. stavak 2. Odluke [2011/5] tumačiti tako da se legitimna očekivanja priznata i definirana tom odlukom primjenjuju na odbitak porezne amortizacije financijskog ugleda (goodwill) iz članka 12. stavka 5. TRLIS-a kada je riječ o neizravnim stjecanjima udjela u inozemnim društvima do kojih dolazi izravnim stjecanjem inozemnog holding društva?
2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, je li ništava Odluka [o pokretanju postupka koji je doveo do donošenja Odluke 2015/314], kojom je Komisija odlučila o pokretanju postupka iz članka 108. stavka 2. UFEU-a i Uredbe [Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka [108. UFEU-a] (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 1.)]?”
- 37 Odlukom od 8. siječnja 2015., koju je Sud zaprimio 27. siječnja 2015., TEAC je odlučio da je zbog nastanka novih činjenica potrebno preformulirati prethodna pitanja.
- 38 Radilo se, s jedne strane, o donošenju Odluke 2015/314 dana 15. listopada 2014. i, s druge strane, o presudama Općeg suda Europske unije od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) i [od 7. studenoga 2014.,] Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), kojima je taj sud poništio članak 1. stavak 1. i članak 4. odlukâ 2011/5 i 2011/282.
- 39 TEAC je ocijenio da uslijed nastanka tih novih okolnosti Sud više nije potrebno pitati za tumačenje Odluke 2011/5 jer je osnovno pitanje pri rješavanju spora u glavnom postupku postalo ono dovodi li poništenje te odluke od strane Općeg suda do ništavosti Odluke 2015/314 kojom je proširena zabrana odbitka iz članka 12. stavka 5. TRLIS-a, kako je već bila propisana odlukama 2011/5 i 2011/282, na neizravna stjecanja udjela u nerezidentnim društvima.
- 40 U tim je okolnostima TEAC odlučio preformulirati prethodna pitanja na sljedeći način:
- „1. Je li Odluka [2015/314] ništava zbog nepostojanja svake činjenične i pravne osnove, u skladu s presudama Općeg suda Europske unije od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) i [od 7. studenoga 2014.,] Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), kojima su poništeni članak 1. stavak 1. odnosno članak 4. [Odluke 2011/5 odnosno Odluke 2011/282]?
2. Je li Odluka [2015/314] ništava zbog nepostojanja obrazloženja, u skladu s presudama Općeg suda Europske unije od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), i [od 7. studenoga 2014.,] Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), kojima je poništen članak 1. stavak 1. odnosno članak 4. [Odluke 2011/5 odnosno dluke 2011/282]?
3. Podredno, u slučaju niječnog odgovora na prvo i drugo pitanje:
- Je li Odluka [2015/314] ništava zato što je novo upravno tumačenje članka 12. stavka 5. TRLIS-a u potpunosti obuhvaćeno područjem primjene [Odluke 2011/5 i Odluke 2011/282]?”
- 41 Odlukom od 8. lipnja 2017., koju je Sud zaprimio 6. srpnja 2017., TEAC je odlučio da je prethodna pitanja potrebno iznova preformulirati zbog nastanka nove činjenice, odnosno donošenja presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981),

kojom je Sud poništio presude Općeg suda od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), i od 7. studenoga 2014., Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), te vratio predmete T-219/10 i T-399/11 na odlučivanje Općem sudu.

42 S obzirom na takav razvoj okolnosti, TEAC je smatrao da valja ostati i pri pitanjima postavljenima u okviru prvotnog zahtjeva za prethodnu odluku, povezanim s tumačenjem područja primjene članka 1. stavka 2. Odluke 2011/5, kao i pri onima postavljenima u okviru prve preformulacije prethodnih pitanja koja se kao takva odnose na valjanost Odluke 2015/314.

43 Nakon njihove druge preformulacije, prethodna pitanja glase kako slijedi:

„1. U slučaju da valjanost [Odluke 2011/5] bude potvrđena:

- (a) Treba li članak 1. stavak 2. [Odluke 2011/5] tumačiti na način da se legitimno očekivanje koje ta odredba priznaje i definira primjenjuje na odbitak porezne amortizacije financijskog goodwilla predviđenog u članku 12. stavku 5. TRLIS-a kad je riječ o neizravnim stjecanjima udjela u nerezidentnim društvima izvršenima izravnim stjecanjem nerezidentnog holding društva?
- (b) U slučaju potvrdnog odgovora, treba li utvrditi ništavost odluke [o pokretanju postupka koji je doveo do donošenja Odluke 2015/314]?

2. U slučaju da u predmetu T-219/10, članak 1. [Odluke 2011/5] bude poništen:

- (a) Je li [Odluka 2015/314] ništava jer više nema činjeničnu ni pravnu osnovu?
- (b) Je li [Odluka 2015/314] ništava zbog toga što nije obrazložena?
- (c) Podredno, u slučaju niječnog odgovora na pitanja pod (a) i (b):

Je li [Odluka 2015/314] ništava zbog toga što je novo upravno tumačenje članka 12. stavka 5. TRLIS-a u potpunosti obuhvaćeno područjem primjene [Odluke 2011/5 i Odluke 2011/282]?”

44 Presudom Općeg suda od 15. studenoga 2018., World Duty Free Group/Komisija (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), taj je sud odbio tužbu za poništenje koju je podnio World Duty Free Group protiv Odluke 2011/5.

45 To je društvo 25. siječnja 2019. podnijelo žalbu za ukidanje presude i poništenje Odluke 2011/5. Pred Sudom je u tijeku žalbeni postupak (predmet C-51/19 P).

46 Druge žalbe s istim predmetom ili čiji su predmet druge presude Općeg suda kojima su odbijene tužbe za poništenje Odluke 2011/282 također se trenutačno razmatraju pred Sudom.

47 Osim toga, pred Općim sudom trenutačno se vode postupci povodom nekoliko tužbi za poništenje Odluke 2015/314.

48 U ovom je predmetu doneseno više uzastopnih odluka o prekidu postupka. One su u biti donesene zbog toga što TEAC, nakon dviju preformulacija prethodnih pitanja, sada želi pitati Sud o mogućem utjecaju ništavosti Odluke 2011/5 na valjanost Odluke 2015/314, pod pretpostavkom da sud Unije utvrdi ništavost Odluke 2011/5, ili o tumačenju Odluke 2011/5 kako bi se utvrdilo njezino područje primjene, pod pretpostavkom da sud Unije potvrdi njezinu valjanost.

49 Pred sudovima Unije i dalje se razmatra pitanje valjanosti Odluke 2011/5.

50 Ipak, s obzirom osobito na sudsku praksu Suda nastalu nakon podnošenja ovog zahtjeva za prethodnu odluku te dvojbe Europske komisije o kvalifikaciji TEAC-a kao „suda” u smislu članka 267. UFEU-a i, stoga, dopuštenosti tog zahtjeva, valja ponovno razmotriti ovaj predmet kako bi se ispitalo je li TEAC obuhvaćen tom kvalifikacijom.

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

- 51 Na temelju svoje ustaljene sudske prakse Sud, kako bi odredio je li tijelo koje je uputilo zahtjev za prethodnu odluku „sud” u smislu članka 267. UFEU-a, a što je pitanje koje je isključivo obuhvaćeno pravom Unije, Sud procjenjuje sve elemente, primjerice je li tijelo utemeljeno na zakonu, je li ono stalno, je li njegova nadležnost obvezna, provodi li kontradiktorni postupak, primjenjuje li pravna pravila te je li neovisno (vidjeti u tom smislu presude od 30. lipnja 1966., Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, str. 395.; od 31. svibnja 2005., Syfait i dr., C-53/03, EU:C:2005:333, t. 29., i od 16. veljače 2017., Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, t. 27. i navedenu sudsku praksu).
- 52 Kad je riječ o TEAC-u, tijelu koje je uputilo zahtjev u ovom predmetu, elementi spisa podnesenog Sudu ne dovode u sumnju ispunjava li to tijelo kriterije koji se odnose na to da je zakonski utemeljeno, stalno, da je njegova nadležnost obvezna, da provodi kontradiktorni postupak i primjenjuje pravna pravila.
- 53 Nasuprot tomu, postavlja se pitanje ispunjava li TEAC kriterij neovisnosti.
- 54 U tom je pogledu Sud u točki 39. presude od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr. (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), presudio da španjolski propis o TEA-ovima, poput onog koji se primjenjuje na predmet u kojem je donesena ta presuda, jamči funkcionalnu odvojenost, s jedne strane, službi porezne uprave nadležnih za upravljanje, povrat i obračun poreza i, s druge strane, TEA-ova koji odlučuju o prigovorima podnesenima protiv odluka koje su donijele navedene službe a da od porezne uprave ne primaju nikakve upute. U točki 40. navedene presude Sud je naveo da na temelju takvih jamstava TEA-ovi imaju svojstvo treće strane u odnosu na službe koje su donijele odluku protiv koje je podnesen prigovor, kao i potrebnu neovisnost kako bi ih se moglo smatrati sudovima u smislu članka 267. UFEU-a.
- 55 Međutim, kao što je i Komisija navela u svojim pisanim očitovanjima, ta utvrđenja moraju se preispitati osobito s obzirom na noviju sudsku praksu Suda koja se među ostalim odnosi na kriterij neovisnosti koji mora ispunjavati svako nacionalno tijelo kako bi ga se kvalificiralo „sudom” u smislu članka 267. UFEU-a.
- 56 U tom kontekstu valja naglasiti da je neovisnost nacionalnih sudova osobito bitna za dobro funkcioniranje sustava pravosudne suradnje utjelovljenog u mehanizmu zahtjeva za prethodnu odluku propisanom člankom 267. UFEU-a jer, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, navedenom u točki 51. ove presude, taj mehanizam može pokrenuti samo tijelo čija je zadaća primjena prava Unije, a koje ispunjava, među ostalim, taj kriterij neovisnosti (presuda od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, t. 43.).
- 57 Prema sudskoj praksi Suda, pojam „neovisnost” može se promatrati iz dvaju aspekata. Prvi aspekt, vanjske prirode, znači da predmetno tijelo svoje funkcije izvršava posve samostalno a da se pritom ni u kojem pogledu ne nalazi u hijerarhijskom ili podređenom odnosu i da ne prima naloge ili upute ikoje vrste te da je tako zaštićeno od vanjskih utjecaja ili pritisaka koji mogu ugroziti neovisnu prosudbu njegovih članova i utjecati na njihove odluke (presuda od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, t. 44. i navedena sudska praksa).
- 58 Kad je riječ o vanjskom aspektu pojma „neovisnost”, valja podsjetiti da nesmjernjivost članova predmetnog suda čini jamstvo svojstveno neovisnosti sudaca jer se njime štiti osoba sudaca (vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2006., Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, t. 51. i od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, t. 45.).
- 59 Načelo nesmjernjivosti, čiju temeljnu važnost valja istaknuti, osobito nalaže da suci mogu ostati na dužnosti dok ne dosegnu dobnu granicu obveznog odlaska u mirovinu ili do isteka njihova mandata, u slučaju da su imenovani na određeno vrijeme. Iako nema posve apsolutnu primjenu, od navedenog su

načela moguća odstupanja samo zbog legitimnih i imperativnih razloga koji ih opravdavaju, uz poštovanje načela proporcionalnosti. Tako je općeprihvaćeno da suci mogu biti opozvani ako zbog nesposobnosti za rad ili teške povrede ne mogu nastaviti s obnašanjem svoje dužnosti, uz poštovanje primjerene procedure (presuda od 24. lipnja 2019., Komisija/Poljska (Neovisnost Vrhovnog suda), C-619/18, EU:C:2019:531, t. 76.).

- 60 Jamstvo nesmjernjivosti članova suda tako nalaže da slučajevi opoziva članova tog tijela budu utvrđeni posebnim propisom, i to izričitim zakonskim odredbama u kojima su sadržana jamstva koja premašuju ona predviđena općim pravilima upravnog i radnog prava koja se primjenjuju u slučaju zloupotrebljavajućeg opoziva (vidjeti u tom smislu presudu od 9. listopada 2014., TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, t. 32. i 35.).
- 61 Drugi, unutarnji, aspekt pojma „neovisnost” dovodi se u vezu s pojmom „nepristranost” i ima za cilj osiguranje jednake distance naspram stranaka spora i njihovih pripadajućih interesa u odnosu na predmet spora. Tim se aspektom zahtijeva poštovanje objektivnosti i nepostojanje svakog interesa u rješavanju spora osim isključivo primjene pravnih pravila (presuda od 16. veljače 2017., Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, t. 38. i navedena sudska praksa).
- 62 Stoga, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pojam „neovisnost”, svojstven zadaći suđenja, implicira prije svega da je predmetno tijelo, u odnosu na ono koje je donijelo odluku koja je predmet postupka, treća strana (vidjeti u tom smislu presude od 30. ožujka 1993., Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, t. 15., i od 9. listopada 2014., TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, t. 29. i navedenu sudsku praksu).
- 63 Ta jamstva neovisnosti i nepristranosti pretpostavljaju postojanje pravila, osobito u pogledu sastava tijela, imenovanja, trajanja funkcije kao i razloga za nesudjelovanje u odlučivanju, izuzeće i opoziv njegovih članova, koja omogućuju da se otkloni svaka legitimna sumnja kod građana u pogledu nemogućnosti utjecaja vanjskih čimbenika na navedeno tijelo i njegove neutralnosti u odnosu na međusobno suprotstavljene interese (presuda od 9. listopada 2014., TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, t. 32.).
- 64 U predmetnom slučaju valja kao prvo utvrditi da se prema primjenjivom nacionalnom propisu, osobito članku 29. stavku 2. Kraljevskog dekreta 520/2005, predsjednik i TEAC-ovi članovi imenuju na neodređeno vrijeme Kraljevskim dekretom koji donosi Vijeće ministara, na prijedlog ministra gospodarstva i financija. U skladu s tom istom odredbom, i predsjednik i TEAC-ovi članovi mogu se opozvati na temelju istog postupka, odnosno Kraljevskim dekretom koji donosi Vijeće ministara, na prijedlog ministra gospodarstva i financija.
- 65 Kad je riječ o članovima regionalnih TEA-ova, valja navesti da njih, u skladu s člankom 30. stavkom 2. Kraljevskog dekreta 520/2005, imenuje ministar gospodarstva i financija iz redova državnih službenika koji se nalaze na određenom popisu te ih taj isti ministar može opozvati.
- 66 Međutim, iako primjenjivi nacionalni propis doista predviđa pravila kojima se među ostalim uređuje nesudjelovanje u odlučivanju i izuzeće predsjednika i drugih TEAC-ovih članova ili, kad je riječ o TEAC-ovu predsjedniku, pravila u području sukoba interesa, nespojivosti i obveza transparentnosti, s druge je strane nesporno da se sustav opoziva predsjednika i drugih TEAC-ovih članova ne utvrđuje posebnim propisom na temelju izričitih zakonskih odredbi, poput onih koje se primjenjuju na pripadnike sudske vlasti. TEAC-ovi članovi su u potonjem smislu isključivo obuhvaćeni općim pravilima upravnog prava i, osobito, osnovnim pravima državnih službenika, kao što je to na raspravi pred Sudom potvrdila španjolska vlada. Taj se zaključak nameće i kad je riječ o članovima regionalnih i lokalnih TEA-ova.

- 67 Stoga opoziv predsjednika i drugih članova TEAC-a te članova drugih TEA-ova nije ograničen, kako to zahtijeva načelo nesmjernjivosti navedeno u točki 59. ove presude, na određene izvanredne situacije u kojima postoje legitimni i imperativni razlozi koji opravdavaju donošenje takve mjere, u skladu s načelom proporcionalnosti i primjerenom procedurom, poput situacije nesposobnosti ili teške povrede na temelju kojih predmetne osobe nisu više prikladne za izvršavanje svoje ovlasti.
- 68 Iz toga proizlazi da primjenjivo nacionalno zakonodavstvo ne pruža dostatna jamstva kako bi se osiguralo da predsjednik i drugi članovi TEAC-a budu izvan dometa izravnih ili neizravnih vanjskih pritiska koji mogu dovesti u pitanje njihovu neovisnost.
- 69 Iako je točno da na temelju članka 228. stavka 1. LGT-a članovi TEA-ova izvršavaju svoje ovlasti uživajući „funkcionalnu neovisnost” i da na temelju članka 29. stavaka 9. i članka 30. stavka 12. Kraljevskog dekreta 520/2005 ovlasti koje su im zakonski dodijeljene izvršavaju „potpuno samostalno i na vlastitu odgovornost”, njihov opoziv ili poništenje odluke o njihovu imenovanju nisu, međutim, popraćeni posebnim jamstvima. Takav sustav ne može učinkovito spriječiti pritiske izvršne vlasti na članove TEA-ova (vidjeti analogijom presudu od 31. svibnja 2005., Syfait i dr., C-53/03, EU:C:2005:333, t. 31.).
- 70 Time se položaj članova TEA-ova i osobito TEAC-a razlikuje od, primjerice, položaja tijela koje je uputilo zahtjev za prethodnu odluku u predmetu u kojem je donesena presuda od 6. listopada 2015., Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), u smislu da, kao što proizlazi iz točaka 11. i 20. te presude, članovi tog tijela, za razliku od članova TEA-ova, uživaju jamstvo nesmjernjivosti za trajanja svojeg mandata, od kojeg se može odstupiti samo u zakonom izričito nabrojanim slučajevima.
- 71 Isto tako, TEA-ovi i osobito TEAC razlikuju se od tijela koje je uputilo zahtjev za prethodnu odluku u predmetu u kojem je donesena presuda od 24. svibnja 2016., MT Højgaard i Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347). Naime, kao što proizlazi iz točaka 29. i 31. te presude, iako su članovi tog tijela i stručnjaci koji ne uživaju posebnu zaštitu koja je ustavnom odredbom dodijeljena sucima, članovi tog tijela su i suci koji pak uživaju tu zaštitu i u svim okolnostima čine većinu glasova te stoga imaju veću težinu prilikom odlučivanja u navedenom tijelu, što može zajamčiti neovisnost tog tijela.
- 72 Kad je riječ, kao drugo, o drugom aspektu zahtjeva neovisnosti, navedenom u točki 61. ove presude, valja navesti da u okviru ministarstva gospodarstva i financija doista postoji funkcionalna odvojenost, s jedne strane, službi porezne uprave nadležnih za upravljanje, naplatu i obračun poreza i, s druge strane, TEA-ova koji odlučuju o prigovorima podnesenima protiv odluka navedenih službi.
- 73 Ipak, kao što je nezavisni odvjetnik naveo u točkama 31. i 40. svojeg mišljenja, određena obilježja postupka izvanredne žalbe pred Sala Especial para la Unificación de Doctrina (Posebno vijeće za ujednačavanje presedana, Španjolska), koji je uređen člankom 243. LGT-a, naglašavaju sumnje u to da je TEAC treća strana u odnosu na suprotstavljene interese.
- 74 Naime, isključivo glavni ravnatelj za poreze ministarstva gospodarstva i financija može podnijeti takvu izvanrednu žalbu protiv TEAC-ovih odluka s kojima se ne slaže. Međutim, taj će ravnatelj sam po službenoj dužnosti biti dio osmeročlanog vijeća koje ispituje tu žalbu, upravo kao i glavni ravnatelj ili ravnatelj službe državne agencije za poreznu upravu kojoj pripada i tijelo koje je donijelo akt naveden u odluci protiv koje je podnesena ta izvanredna žalba. Stoga i glavni ravnatelj za poreze ministarstva gospodarstva i financija koji je podnio izvanrednu žalbu protiv TEAC-ove odluke i glavni ravnatelj ili ravnatelj službe državne agencije za poreznu upravu koja je donijela akt koji je predmet te odluke zasjedaju u okviru posebnog TEAC-ova vijeća koje razmatra tu žalbu. Iz toga proizlazi da se svojstvo stranke u postupku izvanredne žalbe preklapa sa svojstvom člana tijela koje razmatra takvu žalbu.
- 75 Nadalje, mogućnost glavnog ravnatelja za poreze ministarstva gospodarstva i financija da podnese takvu izvanrednu žalbu protiv TEAC-ove odluke može dovesti do pritiska na to tijelo te stoga izazvati sumnje u njegovu neovisnost i nepristranost, i to bez obzira na činjenicu što, kao što je to na raspravi

pred Sudom navela španjolska vlada i kao što proizlazi iz članka 243. stavka 4. LGT-a, ta izvanredna žalba ima isključivo učinak *pro futuro* te ne utječe na odluke koje je TEAC već donio, uključujući one koje su predmet navedene žalbe.

- 76 Ta obilježja izvanredne žalbe za ujednačavanje presedana koja se može podnijeti protiv TEAC-ovih odluka upućuju na postojanje organizacijske i funkcionalne povezanosti tog tijela i ministarstva gospodarstva i financija, osobito glavnog ravnatelja za poreze i glavnog ravnatelja uprave iz koje potječu odluke koje se pred tim tijelom osporavaju. TEAC-u se zbog takve povezanosti ne može priznati svojstvo treće strane u odnosu na tu upravu (vidjeti analogijom presudu od 30. svibnja 2002., Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, t. 38. do 40.).
- 77 Stoga TEAC ne ispunjava unutarnji aspekt zahtjeva neovisnosti suda.
- 78 Valja, s jedne strane, dodati da činjenica da TEA-ovi nisu „sudovi” u smislu članka 267. UFEU-a ta tijela ne oslobađa obveze primjene prava Unije prilikom donošenja njihovih odluka i obveze izuzimanja od primjene, u slučaju potrebe, nacionalnih odredbi koje se protive odredbama prava Unije s izravnim učinkom, pri čemu takve obveze terete sva nadležna nacionalna tijela, a ne samo sudove (vidjeti u tom smislu presude od 22. lipnja 1989., Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, t. 30. do 33.; od 14. listopada 2010., Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, t. 61. i 63., kao i od 4. prosinca 2018., Minister for Justice and Equality i Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, t. 36. i 38.).
- 79 S druge strane, postojanje pravnih sredstava pred Audiencijom Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska) i Tribunalom Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) protiv TEA-ovih odluka donesenih u postupku povodom poreznih prigovora jamči učinkovitost mehanizma zahtjeva za prethodnu odluku iz članka 267. UFEU-a i ujednačenost tumačenja prava Unije jer takvi nacionalni sudovi mogu ili, u nekim slučajevima, moraju Sudu podnijeti zahtjev za prethodnu odluku kad je odluka o tumačenju ili valjanosti prava Unije nužna za donošenje njihove presude (vidjeti analogijom presudu od 31. siječnja 2013., Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, t. 52.).
- 80 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja utvrditi da je zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio TEAC nedopušten jer se to tijelo ne može kvalificirati kao „sud” u smislu članka 267. UFEU-a.

Troškovi

- 81 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred tijelom koje je uputilo zahtjev, na tom je tijelu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

Zahtjev za prethodnu odluku koji je odlukom od 2. travnja 2014. uputio Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska), nedopušten je.

Potpisi