Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GERARDA HOGANA
od 1. listopada 2019.[1]

Predmet C-274/14

Banco de Santander SA

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal-Económico Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Državna potpora – Porezni sustav – Porez na dobit – Odbitak – Amortizacija financijskog ugleda (*goodwill*) koja proizlazi iz stjecanja udjela od najmanje 5 % koje su društva koja su porezni rezidenti u Španjolskoj stekli u društvima koja nisu porezni rezidenti u Španjolskoj – Članak 267. UFEU-a – Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku – Definicija pojma , sud' – Neovisnost – Nenadležnost Suda"

I. Uvod

1. U svojem mišljenju od 7. listopada 1999. u spojenim predmetima Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489), nezavisni odvjetnik A. Saggio zaključio je da španjolski porezni sud, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Okružni porezni sud u Kataloniji, Španjolska), nije sud u smislu članka 177. Ugovora o EZ-u (sadašnji članak 267. UFEU-a)[2]. Budući da nije bio uvjeren da se Okružni porezni sud u Kataloniji može smatrati dovoljno neovisnim da bi zadovoljio kriterije koje je postavio Sud,zaključio je da ga se ne može s punim pravom smatrati sudom u smislu sadašnjeg članka 267. UFEU-a.

2. U tom smislu nezavisni odvjetnik A. Saggio uputio je na bliske strukturne veze koje Okružni porezni sud u Kataloniji ima s Ministerio de Economía y Hacienda (španjolsko ministarstvo gospodarstva i financija)[3], uz činjenicu da su predsjednik i članovi tog suda „državni službenici imenovani uz suglasnost ministra[4]". Također je naveo da ministar ima ovlast razriješiti članove tog suda „ali se čini da uvjeti pod kojima se ta ovlast može primijeniti nisu jasno i potpuno definirani zakonom"[5].

1 Izvorni jezik: engleski

2 Također vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika D. Ruiz-Jaraba Colomera u predmetu De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, t. 26.) u kojem upućuje na postupno ublažavanje zahtjeva za neovisnost koje je kulminiralo u presudi od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Nezavisni odvjetnik D. Ruiz-Jarabo Colomer složio se s ocjenom nezavisnog odvjetnika A. Saggija u njegovu mišljenju od 7. listopada 1999. u spojenim predmetima Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489) te je u svojem mišljenju u predmetu De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, t. 28.) naveo da su „članovi poreznog suda u službi vlade i imenuje ih ministar, koji ih može razriješiti, a da nije obvezan pridržavati se jasnih i konkretnih zakonom propisanih kriterija. Stoga se ne može reći da pravila o funkcioniranju tijela jamče nesmjenjivost njegovih članova i zato se čini dvojbenim da bi ono imalo stupanj neovisnosti koja mu dopušta da se odupre neprimjerenim miješanjima i pritiscima izvršne vlasti". Nezavisni odvjetnik D. Ruiz-Jarabo Colomer zaključio je da se porezni sudovi ne mogu smatrati „sudovima".

3 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika A. Saggija u spojenim predmetima Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, t. 15.). Iz spisa predmeta Suda proizlazi da je nadležno španjolsko ministarstvo sada Ministarstvo za financije i državnu službu (Ministerio de Hacienda y Función Pública). Ipak ću, kako bi se izbjegle nejasnoće, nastaviti koristiti naziv Ministarstvo gospodarstva i financija.

4 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika A. Saggija u spojenim predmetima Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, t. 16.).

5 Mišljenje nezavisnog odvjetnika A. Saggija u spojenim predmetima Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, t. 16.).

3. Međutim, u presudi od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), Sud se nije složio s mišljenjem nezavisnog odvjetnika A. Saggija. Zaključio je da je postojala „razdvojenost funkcija između, s jedne strane, tijela porezne uprave nadležnih za upravljanje, likvidaciju i naplatu" i, s druge strane, Okružnog poreznog suda u Kataloniji koji je „o prigovorima podnesenima protiv odluka tih tijela odlučio bez naputaka porezne uprave"[6].

4. Pravo Unije nije ostalo nepromijenjeno nakon donošenja presude od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Članak 2. UEU-a sada propisuje da se Unija temelji na vrijednostima poštovanja vladavine prava. Članak 19. stavak 2. UEU-a propisuje da se suci i nezavisni odvjetnici Suda „biraju iz redova osoba čija je neovisnost neupitna". Članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) predviđa jamstvo djelotvornog pravnog lijeka i saslušanja pred „neovisnim i nepristranim sudom".

5. Možda u skladu s takvim razvojem Ugovora i Povelje, Sud je potom razvio impresivnu sudsku praksu koja se odnosi na zahtjev neovisnosti sudstva. Većina današnje sudske prakse sažeta je u presudi Suda od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. U toj je presudi Sud naglasio da je neovisnost nacionalnih sudova osobito nužna „za dobro funkcioniranje sustava pravosudne suradnje, koji čini mehanizam zahtjeva za prethodnu odluku propisan člankom 267. UFEU-a"[7]. Bit zahtjeva za neovisnost sudova Sud je izvrsno sažeo na sljedeći način:

„Neovisnost nacionalnih sudova osobito je nužna za dobro funkcioniranje sustava pravosudne suradnje, koji čini mehanizam zahtjeva za prethodnu odluku propisan člankom 267. UFEU-a, jer […] taj mehanizam može pokrenuti samo određeno tijelo čija je zadaća primijeniti pravo Unije, a koje ispunjava, među ostalim, taj kriterij neovisnosti.

Pojam neovisnosti osobito znači da predmetno tijelo svoje sudske 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 […]

Međutim, baš kao i zabrana *razrješenja* članova predmetnog tijela (vidjeti osobito presudu od 19. rujna 2006., Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, t. 51.), to što oni primaju plaću koja je odgovarajuća s obzirom na važnost funkcija koje obavljaju predstavlja jamstvo svojstveno neovisnosti sudaca."[8]

II. Činjenice iz zahtjeva za prethodnu odluku

7. Sve navedeno je u središte pozornosti doveo ovaj zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a koji je uputio Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (Središnji porezni sud u Madridu, Španjolska; u daljnjem tekstu: TEAC) odlukom od 2. travnja 2014. godine koja je upućena Sudu 5. lipnja 2014. Iako se ovaj zahtjev odnosi na TEAC, u raznim španjolskim autonomnim zajednicama postoje slični subjekti. U predmetu u kojem je donesena presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), zahtjev za prethodnu odluku uputio je Okružni porezni sud u Kataloniji, ali za potrebe ovog predmeta svejedno je ima li porezni sud središnje sjedište u Madridu (kao u ovom predmetu) ili u autonomnoj zajednici (kao u predmetu u kojem je donesena presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145)).

6 Presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 39.)

7 Presuda od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, t. 43.)

8 Presuda od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, t. 43. do 45.). Moje isticanje.

8. U ovom predmetu zahtjev za prethodnu odluku ponajprije se odnosi na tumačenje Odluke Komisije 2011/5/EZ od 28. listopada 2009. (koja se bavi državnom potporom u kontekstu španjolskog posebnog poreznog sustava za poreznu amortizaciju financijskog ugleda (*goodwill*) kod stjecanja inozemnih udjela) kako ju je primijenila Kraljevina Španjolska [9]. Zahtjev za prethodnu odluku povlači i pitanje valjanosti Komisijine odluke da pokrene postupak u skladu s člankom 108. stavkom 2. UFEU-a o državnoj potpori SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Porezna amortizacija financijskog ugleda (*goodwill*) kod inozemnih ulaganja [10] i Odluka Komisije (EU) 2015/314 od 15. listopada 2014. o državnoj potpori SA.35550 (13/C) (prijašnji 13/NN) (prijašnji 12/CP) koju je provela Španjolska Program porezne amortizacije financijskog goodwilla pri stjecanju vlasničkih udjela u inozemnim trgovačkim društvima (priopćeno pod brojem dokumenta C(2014) 7280) [11].

9. Zahtjev za prethodnu odluku proizlazi iz žalbe koju je Banco de Santander podnio TEAC-u protiv poreznog rješenja koje je donijela španjolska porezna inspekcija. To porezno rješenje doneseno je nakon što je Banco de Santander u svibnju 2002. stekao 100 % udjela u njemačkom društvu AKB, za iznos od 1 099 999 999 eura. Otprilike šest mjeseci kasnije Banco de Santander prenio je udjele u AKB-u na dva povezana društva. Banco de Santander tvrdio je da se financijski ugled (*goodwill*) povezan s tom transakcijom može amortizirati putem poreznih pogodnosti propisanih španjolskim poreznim zakonodavstvom.

10. Za potrebe ovog predmeta nije nužno detaljno ispitati meritum zahtjeva za prethodnu odluku niti složeni tijek postupka po tom zahtjevu, s obzirom na to da je isti prekinut od prvog podnošenja zahtjeva u 2014. zbog postojanja više drugih postupaka u kojima se pred Općim sudom i Sudom osporavala zakonitost Odluke 2011/5, od kojih je najpoznatiji predmet u kojem je donesena presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i drugi (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981) [12]. Napominjem da se zakonitost Odluke 2015/314 također trenutačno osporava pred Općim sudom [13].

III. Nadležnost Suda

11. Razlog zbog kojeg sam uglavnom izostavio meritum zahtjeva za prethodnu odluku i dosadašnji tijek postupka je taj što se Sud trenutačno bavi pitanjem je li TEAC „sud" u smislu članka 267. UFEU-a.

12. U svojem zahtjevu za prethodnu odluku, TEAC navodi da su porezni sudovi sudovi u smislu članka 267. UFEU-a s obzirom na to da oni ispunjavaju uvjete iz sudske prakse Suda. TEAC je naveo da je to stajalište potvrđeno u presudi od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Istaknuo bih da je u točki 38. presude od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), Sud naveo da se među elementima koje treba uzeti u obzir u okviru ocjene ima li tijelo svojstvo „suda" nalaze, *inter alia*, njegova utemeljenost na zakonu, stalnost, svojstvo obvezne nadležnosti, kontradiktorna narav postupka, primjena pravnih pravila te njegova neovisnost. U svojem očitovanju, Komisija je izrazila sumnju u neovisnost TEAC-a. U odluci

9 Odluka Komisije o poreznoj amortizaciji financijskog ugleda (*goodwilla*) kod stjecanja inozemnih udjela C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) koju primjenjuje Španjolska (SL 2011., L 7, str. 48.) [neslužbeni prijevod]

10 SL 2013., C 258, str. 8.

11 SL 2015., L 56, str. 38.

12 U žalbi u predmetu C-20/15 P, Europska komisija tražila je od Suda ukidanje presude od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), kojom je Opći sud poništio članak 1. stavak 1. i članak 4. Odluke 2011/5. Sud je poništio presudu Općeg suda i predmet vratio na ponovno rješavanje tom sudu. U presudi od 15. studenoga 2018., World Duty Free Group/Komisija (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), Opći je sud odbio zahtjev za poništenje Odluke 2011/5. U predmetu C-64/19 P, Kraljevina Španjolska je 29. siječnja 2019. podnijela žalbu protiv presude Općeg suda donesene 15. studenoga 2018. u predmetu T-219/10 RENV World Duty Free Group/Komisija (SL 2019., C 112, str. 36.).

13 Vidjeti primjerice predmet T-252/15: žalba od 21. svibnja 2015. — Ferrovial i drugi/Komisija (SL 2015., C 245, str. 35.).

od 30. travnja 2019., Sud je odlučio da prvo treba razmotriti pitanje ima li nadležnost odgovoriti na prethodna pitanja koja je uputio TEAC. Strankama je upućeno nekoliko pisanih upita u pogledu nadležnosti Suda kako bi mogle dostaviti pisana očitovanja po tom pitanju te je 2. srpnja 2019. održana usmena rasprava.

13. Ako TEAC nije takav sud, tada na pitanja sadržana u TEAC-ovu zahtjevu za prethodnu odluku možda neće biti odgovoreno s obzirom na to da Sud nije nadležan za odlučivanje o zahtjevu. Ako ga se, međutim, smatra takvim sudom, tada bi Sud, naravno, bio obvezan u presudi odlučiti o meritumu tih pitanja.

14. Sve navedeno dovodi do središnjeg pitanja ostaje li presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), pravno valjana s obzirom na promjene u sudskoj praksi Suda od te presude.

15. Smatram da odluka Suda u tom predmetu, prema kojoj su porezni sudovi dovoljno neovisni zbog čega ih se treba smatrati sudovima u smislu članka 267. UFEU-a, više nije održiva – barem ne u svjetlu obrazloženja Suda u kasnijim predmetima kao što je presuda od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Stoga smatram da u ovom postupku ne treba uzeti u obzir presudu od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Iz toga proizlazi moje mišljenje prema kojem TEAC nije dovoljno neovisan da bi se mogao smatrati „sudom" u smislu članka 267. UFEU-a. Dakle, iz navedenog slijedi da Sud nije nadležan odgovoriti na prethodna pitanja koja je TEAC uputio.

16. Prije nego što obrazložim taj zaključak, nužno je ocijeniti relevantno španjolsko zakonodavstvo i praksu.

A. Relevantno španjolsko pravo i praksa

17. Važeće pravo koje se odnosi na TEAC utvrđeno je u više španjolskih zakona i uredbi. TEAC je nadležan za rješavanje žalbi podnesenih protiv upravnih akata koje donose, *inter alia*, tijela Ministarstva gospodarstva i financija. Ova je nadležnost poreznim sudovima prvi put dodijeljena Kraljevskom uredbom sa zakonskom snagom od 16. lipnja 1924.

18. Sadašnje uređenje TEAC-a uglavnom je utvrđeno u Ley 58/2003 General Tributaria (Zakon 58/2003 o Općem poreznom zakoniku) od 17. prosinca 2003. (u daljnjem tekstu: LGT)[14] i u Real Decreto 520/2005 (Kraljevska uredba 520/2005) od 13. svibnja 2005.[15]. Ova uredba je, međutim, više puta izmijenjena.

1. Imenovanje i razrješenje predsjednika i članova TEAC-a

19. Predsjednik[16] i članovi[17] TEAC-a državni su službenici nadležni za rješavanje poreznih sporova. Imenuje ih kraljevskom uredbom španjolska vlada (vijeće ministara) na prijedlog ministra gospodarstva i financija iz redova državnih službenika koji imaju potrebno iskustvo i ugled u tom području. Porezni sudovi (uključujući TEAC) nisu dio Ministarstva pravosuđa ili tijela nadležnog za organizaciju pravosuđa, nego su sastavni dio Ministarstva gospodarstva i financija[18].

14 BOE br. 302 od 18. prosinca 2003., str. 44987.

15 BOE br. 126 od 27. svibnja 2005., str. 17835.

16 Ima položaj glavnog ravnatelja u Ministarstvu gospodarstva i financija.

17 Imaju položaj zamjenika glavnog ravnatelja u Ministarstvu gospodarstva i financija.

18 Vidjeti članak 6. Real Decreta 1113/2018 (Kraljevska uredba 1113/2018) od 7. rujna 2018. Treba istaknuti da unatoč činjenici da porezni sudovi odgovaraju državnom tajniku za financije, članak 6. stavak 1. Real Decreta 1113/2018 (Kraljevska uredba 1113/2018) navodi da to ne dovodi u pitanje njihovu funkcionalnu neovisnost prilikom rješavanja sporova u gospodarskom i upravnom području.

20. Iako je točno da članovi TEAC-a nisu sami nadležni za upravljanje i naplatu poreza, ipak se teško oduprijeti dojmu da je TEAC sastavni dio sustava porezne uprave u Španjolskoj.

21. Banco de Santander navodi da mandat predsjednika i članova TEAC-a nije vremenski ograničen i može trajati doživotno do njihova odlaska u mirovinu. Uz to, okolnost da predsjednika i članove TEAC-a uredbom imenuje i razrješava vijeće ministara, koje je najviše kolegijalno tijelo izvršne vlasti, sprječava bilo kakav utjecaj porezne uprave. Štoviše, Banco de Santander navodi da vladina ovlast imenovanja, razrješavanja ili odbijanja produljenja mandata članova suda sama po sebi ne utječe na njihovu neovisnost. Nadalje tvrdi da diskrecijsko pravo imenovanja i razrješenja članova nije iznenađujuće s obzirom na to da se radi o mandatima koji nisu vremenski ograničeni. U stvarnosti, učinak te ovlasti sličan je ovlasti da se ne produlji vremenski ograničen mandat.

22. Španjolska vlada navela je da su članovi poreznih sudova imenovani na neograničeno razdoblje i da ne ovise o promjenama u sastavu vlade. To je vidljivo u slučaju TEAC-a, čiji članovi se imenuju na dulje razdoblje, čak na desetljeća, bez obzira na političke promjene za vrijeme zakonodavčevih četverogodišnjih mandata. Uz navedeno, prema španjolskoj vladi, članovi poreznih sudova podliježu istim pravilima o izuzeću i odbijanju upravnih sudova. Ta pravila su izričito propisana u španjolskom zakonodavstvu i primjenjuju se na uobičajeni način. Neovisnost poreznih sudova ojačana je činjenicom da njihovi članovi imaju pravo na izdvojena mišljenja.

23. Istaknuo bih da se ovlast vijeća ministara u pogledu imenovanja članova TEAC-a odnosi i na ovlast razrješavanja članova TEAC-a, koji se, kako se čini, mogu razriješiti jednostavnom objavom kraljevske uredbe u španjolskom službenom glasilu [19]. Doista, kako je primijetila Komisija u svojim pisanim odgovorima na određena pitanja koja je Sud konkretno postavio strankama, ta je ovlast zadnjih godina bila često korištena.

24. Tako su, primjerice, kako je navela i Komisija, predsjednik TEAC-a [20] i član TEAC-a [21] 13. siječnja 2012. bili razriješeni, a potonji je član imenovan novim predsjednikom TEAC-a [22]. Isto tako, 1. lipnja 2018., predsjednik [23] TEAC-a je razriješen i imenovan je drugi predsjednik [24]. Dana 6. srpnja 2018., razriješeno je četvero članova TEAC-a i potvrđeno je osam novih članova [25].

25. Naravno, nije mi namjera bacati sumnju na legitimnost bilo kojeg konkretnog imenovanja ili razrješenja o kojem je Komisija obavijestila Sud. I pored toga što su mnogi članovi različitih poreznih sudova (uključujući TEAC) ostali na dužnosti tijekom duljeg razdoblja [26] – a što je istaknula španjolska vlada – ipak upada u oči da ne postoje jasna zakonodavna osiguranja koja bi osigurala nesmjenjivost osim iz opravdanog razloga ili zbog nesposobnosti predsjednika i članova tih subjekata.

26. U tom pogledu, povijest je bila na strani nezavisnog odvjetnika A. Saggija, koji je u predmetu u kojem je donesena presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145) izrazio zabrinutost da okolnosti u kojima se može primijeniti ovlast razrješenja dužnosti „nisu jasno i iscrpno definirane zakonom” [27]. Naposljetku, prema važećem španjolskom pravu, predsjednik i članovi TEAC-a obnašaju dužnost po uputi španjolske vlade (vijeće ministara). Stoga

19 Članak 29. stavak 2. Kraljevske uredbe 520/2005

20 Real Decreto 117/2012 (Kraljevska uredba 117/2012) od 13. siječnja 2012., BOE br. 12 od 14. siječnja 2012., str. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (Kraljevska uredba 118/2012) od 13. siječnja 2012., BOE br. 12 od 14. siječnja 2012., str. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (Kraljevska uredba 125/2012) od 13. siječnja 2012., BOE br. 12 od 14. siječnja 2012., str. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (Kraljevska uredba 614/2018) od 22. lipnja 2018., BOE br. 152 od 23. lipnja 2018., str. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (Kraljevska uredba 620/2018) od 22. lipnja 2018., BOE br. 152 od 23. lipnja 2018., str. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (Kraljevska uredba 836/2018) od 6. srpnja 2018., BOE br. 164 od 7. srpnja 2018., str. 68370.

26 Možda dijelom i zbog njihova mandata na neodređeno vrijeme.

27 Mišljenje u spojenim predmetima Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, t. 16.)

predsjednik i članovi TEAC-a niti u teoriji niti u praksi nisu nesmjenjivi niti imaju ikakvo jamstvo da neće biti razriješeni, osim zbog opravdanog razloga ili nesposobnosti, na način koji je uobičajen i nezaobilazan aspekt neovisnosti sudova i koji odražava teoriju i praksu ustava i temeljnih zakona svih država članica Unije.

2. Članak 243. LGT-a – izvanredna žalba radi ujednačavanja presedana

27. Nadležnost poreznih sudova je obvezna, a redovnim se španjolskim sudovima može obratiti samo u slučaju ako spor nije riješen u roku od jedne godine [28]. Isto tako nema sumnje da su porezni sudovi (uključujući TEAC) vezani mjerodavnim pravom i primjenjuju uobičajene pravne standarde prilikom rješavanja tih poreznih sporova.

28. Uz redovne žalbe koje TEAC-u podnose okružni i općinski porezni sudovi [29], članak 243. LGT-a također propisuje izvanrednu žalbu radi ujednačavanja presedana [30].

29. Iz odredbi članka 243. LGT-a proizlazi da španjolska porezna tijela posebnom vijeću TEAC-a mogu podnijeti izvanrednu žalbu ako smatraju da su prijašnja odluka ili odluke tog tijela pogrešne.

30. Posebno je upadljivo da navedenu žalbu može podnijeti samo glavni ravnatelj za oporezivanje iz Ministarstva gospodarstva i financija [31], iako je on također član posebnog vijeća TEAC-a kao i glavni ravnatelj Državne porezne uprave, glavni ravnatelj ili ravnatelj odjela Državne porezne uprave s kojom je funkcionalno povezano tijelo koje je donijelo akt na koji se odnosi odluka koja je predmet žalbe te predsjednik Vijeća za obranu poreznih obveznika.

31. Okolnost da je glavni ravnatelj odjela Državne porezne uprave također član osmeročlanog posebnog vijeća – iako je njegova uprava donijela odluku protiv koje je podnesena žalba – također je jedinstvena. Smatram da je to suprotno načelu *nemo judex in causa sua* i po definiciji suprotno temeljnom načelu utvrđenom u članku 47. stavku 2. Povelje koje traži da sud bude neovisan i nepristran.

28 Vidjeti članke 240. stavak 1. i članak 249. LGT-a.

29 Vidjeti članak 241. LGT-a.

30 Člankom 243. LGT-a naslovljenim „Izvanredna žalba radi ujednačavanja presedana” propisano je sljedeće:

„1. Izvanrednu žalbu radi ujednačavanja presedana može podnijeti glavni ravnatelj za oporezivanje iz Ministarstva gospodarstva i financija protiv odluka u vezi s porezima koje je donio Središnji porezni sud kada se glavni ravnatelj ne slaže sa sadržajem takvih odluka.

Takvu izvanrednu žalbu mogu podnijeti i glavni ravnatelji za oporezivanje autonomnih zajednica i gradova s autonomnim statusom, ili odgovarajuća tijela, ako se žalba odnosi na odluku tijela ovisnog o dotičnoj autonomnoj zajednici ili gradu s autonomnim statusom.

2. Za rješavanje te žalbe nadležno je posebno vijeće za ujednačavanje presedana. U sastav posebnog vijeća ulaze predsjednik središnjeg poreznog suda koji mu predsjeda, tri člana tog suda, glavni ravnatelj za oporezivanje iz Ministarstva gospodarstva i financija, glavni ravnatelj Državne porezne uprave, glavni ravnatelj ili ravnatelj odjela Državne porezne uprave kojem funkcionalno pripada tijelo koje je donijelo odluku na koju se upućuje u rješenju koje je predmet žalbe i predsjednik Vijeća za obranu poreznih obveznika.

Ako se žalba odnosi na odluku tijela koje je ovisno o autonomnoj zajednici ili gradu s autonomnim statusom, zahtjevi upućeni ravnatelju Državne porezne uprave i glavnom ravnatelju ili ravnatelju odjela Državne porezne uprave smatraju se istovjetnima zahtjevima upućenima tijelima navedene autonomne zajednice ili grada s autonomnim statusom.

3. Odluku o žalbi donosi većina članova posebnog vijeća. U slučaju izjednačenog broja glasova, predsjednik uvijek ima odlučujući glas.

4. Odluka o žalbi donosi se u roku od šest mjeseci i uzima u obzir posebnu pravnu situaciju u vezi s odlukom protiv koje je podnesena žalba, uspostavljajući primjenjivi presedan.

5. Presedan uspostavljen takvim odlukama povodom žalbi obvezan je za [porezne sudove], za porezna tijela autonomnih zajednica i gradova s autonomnim statusom i za Državnu poreznu upravu te za autonomne zajednice i gradove s autonomnim statusom.”

31 Ili glavni ravnatelji za oporezivanje autonomnih zajednica i gradova s autonomnim statusom ili slična tijela, ako se žalba odnosi na odluku tijela ovisnog o dotičnoj autonomnoj zajednici ili gradu s autonomnim statusom.

B. Je li TEAC dovoljno neovisan da bi se mogao smatrati sudom u smislu članka 267. UFEU-a

32. Kao što je nezavisna odvjetnica C. Stix-Hackl istaknula u točki 45. svojeg mišljenja u predmetu Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), kriterij neovisnosti „možda je najvažniji kriterij razlikovanja između nacionalnih sudova i upravnih tijela".

33. Sud je isto naveo u točkama 37. i 38. presude od 16. veljače 2017., Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

„U tom pogledu, valja podsjetiti da zahtjev neovisnosti tijela koje je uputilo zahtjev sadržava dva kuta gledanja. Prvi vanjski kut gledanja znači da tijelo svoje funkcije vrši posve samostalno, a da se pritom ne nalazi u hijerarhijskom ili podređenom odnosu ni u kojem pogledu i da ne prima naloge ili upute ikoje vrste […], zbog čega je zaštićeno od vanjskih utjecaja ili pritisaka koji mogu ugroziti neovisnu prosudbu njegovih članova kad je riječ o sporovima o kojima odlučuje […]

Drugi unutarnji kut gledanja dovodi se u vezu s pojmom neovisnosti i ima za cilj osiguranje jednake distance naspram stranaka spora i njihovih pripadajućih interesa u odnosu na predmet spora. Taj kut gledanja zahtijeva poštovanje objektivnosti i nepostojanje bilo kakvog interesa u rješavanju spora osim isključivo primjene pravnih pravila."

34. U tom predmetu utvrđeno je da tajnik suda za državne službenike (Secretario Judicial) „dobiva i dužan je poštovati upute nadređene mu osobe", osim kad vrši povjerene mu javne sudske ovlasti. Sud smatra da je u tom predmetu Secretario Judicial (tajnik) bio dužan provesti postupak za naplatu nagrada o kojem je riječ „u glavnom postupku poštujući načela jedinstvenog djelovanja i hijerarhijske ovisnosti" [32].

35. Stoga je donesen zaključak da Secretario Judicial nije „sud" u smislu članka 267. UFEU-a.

36. Iz razloga koje sam naveo, smatram da članovi TEAC-a nemaju potreban stupanj neovisnosti da bi se to tijelo moglo smatrati sudom u smislu članka 267. UFEU-a. Taj zaključak donosim iz sljedećih razloga.

37. Kao prvo, iako TEAC očito primjenjuje pravo i uobičajene pravne standarde prilikom rješavanja poreznih sporova i ima stupanj trajnosti koji je karakterističan za sudove, članovima TEAC-a nedostaje bitno obilježje nesmjenjivosti [33] koje je, kako je Sud istaknuo u točki 45. presude od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), pretpostavka za obnašanje sudačke dužnosti.

38. Sama okolnost da su članovi TEAC-a bili razriješeni dužnosti kraljevskom uredbom iz razloga koji su se činili prikladnim tadašnjoj vladi, sama po sebi, dovoljan je pokazatelj da TEAC nema ovo bitno obilježje [34]. Da bi se zadovoljio taj zahtjev za neovisnost nužno je da članovi TEAC-a imaju stvarnu i učinkovitu pravnu zaštitu od razrješenja osim u slučaju opravdanog razloga ili nesposobnosti.

32 Vidjeti presudu od 16. veljače 2017., *Margarit Panicello* (C-503/15, EU:C:2017:126, t. 41.). Naposljetku, ovo stajalište izrazio je i Europski sud za ljudska prava povodom zahtjeva br. 22107/93, presuda od 25. veljače 1997., Findlay protiv Ujedinjene Kraljevine (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793) u kojoj je uputio na činjenicu da su za vrijeme sustava vojnog sudovanja koji je tada bio na snazi u Ujedinjenoj Kraljevini, članovi predmetnog vojnog suda po činu svi bili podređeni činu pozivnog časnika. U tom slučaju Europski sud za ljudska prava primijetio je: „Da bi se održalo povjerenje u neovisnost i nepristranost suda, izgled može biti važan. S obzirom na to da su svi članovi vojnog suda koji je donio odluku u predmetu g. Findlaya po činu bili podređeni činu pozivnog časnika i s obzirom na to da su bili pod njegovim zapovjedništvom, sumnja g. Findlaya u neovisnost i nepristranost suda može se objektivno opravdati […]"

33 Sud navodi „zaštitu od razrješenja dužnosti članova predmetnog tijela".

34 U točki 53. presude od 19. rujna 2006., Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), Sud je naveo da „ta jamstva neovisnosti i nepristranosti zahtijevaju postojanje pravila, osobito u pogledu sastava tijela i imenovanja, trajanja službe i razloga za nesudjelovanje u odlučivanju, izuzeće i *razrješenje njegovih članova*, kako bi se kod građana otklonila svaka opravdana sumnja u pogledu zaštićenosti tog tijela od vanjskih čimbenika i njegove neutralnosti prema interesima o kojima odlučuje". Moje isticanje

39. Kao drugo, daljnji aspekt zahtjeva za neovisnost izražen u točki 44. presude od 27. veljače 2018., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) sastoji se u tome da navedeno tijelo „svoje sudske 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".

40. Slično se može reći za predmetni slučaj u pogledu izvanredne žalbe za ujednačavanje presedana, s obzirom na to da je glavni ravnatelj subjekta koji je podnio žalbu, na temelju članka 243. LGT-a, nužno član posebnog vijeća TEAC-a koje odlučuje o žalbi, kao i glavni ravnatelj Državne porezne uprave koja je donijela odluku protiv koje je podnesena žalba. Iako je točno da će interese poreznih obveznika vjerojatno zastupati predsjednik Vijeća za obranu poreznih obveznika [35], ostaje činjenica da će u očima prosječnog, razumnog poreznog obveznika, koji je TEAC-u podnio žalbu u poreznom predmetu, *izgledati* da sustav postupka izvanredne žalbe radi ujednačavanja presedana u skladu s člankom 243. LGT-a, zbog specifičnog sastava posebnog vijeća propisanog zakonom, daje prednost poreznim tijelima.

41. U svakom slučaju, činjenica da neki članovi posebnog vijeća TEAC-a imaju jake institucionalne veze s poreznim tijelima sama po sebi mora dovoditi u sumnju neovisnost TEAC-a. Kao što je Sud primijetio u točki 49. presude od 19. rujna 2006., Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), „pojam neovisnosti koji je svojstven zadaći suđenja prije svega podrazumijeva da je predmetno tijelo treća strana u odnosu na tijelo koje je donijelo osporavanu odluku". S obzirom na hijerarhijski status i položaj unutar porezne uprave koji ima glavni ravnatelj za oporezivanje iz Ministarstva gospodarstva i financija, glavni ravnatelj Državne porezne uprave, glavni ravnatelj ili ravnatelj odjela Državne porezne uprave, bilo bi teško reći da te osobe djeluju u svojstvu treće strane u poreznom sporu kako ih je Sud definirao u presudi od 19. rujna 2006., Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Štoviše, sama činjenica da članak 243. LGT-a propisuje postupak izvanredne žalbe koju može podnijeti sama porezna uprava, ostavlja dojam da TEAC možda nerado odstupa od tumačenja poreznog zakonodavstva koje odgovara državnim tijelima jer, ako bi to ikada učinio, glavni ravnatelj za oporezivanje iz Ministarstva gospodarstva i financija tada može pokrenuti postupak izvanredne žalbe propisan člankom 243. LGT-a. To također nije u skladu s pojmom neovisnosti, s obzirom na to da samo postojanje tog postupka i sastav posebnog vijeća mogu poslužiti kao oblik suptilnog pritiska koji može, prema riječima Suda u točki 37. presude od 16. veljače 2017., Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), „ugroziti neovisnu prosudbu njegovih članova kad je riječ o sporovima o kojima odlučuje".

43. Iz svih navedenih razloga smatram da TEAC ne ispunjava zahtjev neovisnosti koji je nužan da bi ga se moglo smatrati „sudom" u smislu članka 267. UFEU-a. Iako Sud ne primjenjuje strogi sustav presedana, ipak je jasno da je obrazloženje presude od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145) nezadovoljavajuće i da ga više ne bi trebalo slijediti što se tiče ovog pitanja.

44. Stoga predlažem Sudu da presudi kako nije nadležan za odlučivanje o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio TEAC.

IV. Zaključak

45. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da presudi kako nije nadležan za odlučivanje o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska).

35 Članak 34. stavak 2. LGT-a propisuje da:
„Vijeće za obranu poreznih obveznika, koje je integrirano u Ministarstvo financija, osigurava učinkovitu zaštitu prava poreznih obveznika, postupa povodom prigovora koji proizlaze iz primjene poreznog sustava od strane državnih tijela i daje relevantne prijedloge na način propisan zakonom."