Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
GERARDA HOGANA,
predstavljeni 1. oktobra 2019 [1]

Zadeva C-274/14

Banco de Santander SA

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednje sodišče za gospodarske in upravne spore, Španija))

„Predhodno odločanje – Državna pomoč – Davčni sistem – Davek od dohodkov pravnih oseb – Odbitek – Amortizacija dobrega imena, ki izhaja iz tega, da podjetja, ki imajo davčni domicil v Španiji, pridobijo vsaj 5-odstotni delež v podjetjih, ki imajo davčni domicil zunaj te države članice – Člen 267 PDEU – Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe – Opredelitev ‚nacionalnega sodišča' – Neodvisnost – Nepristojnost Sodišča"

I. Uvod

1. Generalni pravobranilec A. Saggio je 7. oktobra 1999 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489) menil, da špansko sodišče za gospodarske in upravne spore, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalno sodišče za gospodarske in upravne spore v Kataloniji, Španija), ni sodišče v smislu člena 177 Pogodbe ES (zdaj člen 267 PDEU).[2] Ker ni bil prepričan, da je mogoče regionalno sodišče za gospodarske in upravne spore v Kataloniji obravnavati kot dovolj neodvisno, da lahko izpolni zahteve, ki jih določa Sodišče, zato je menil, da ga ne bi bilo primerno obravnavati kot sodišče v smislu določbe, zdaj zajete v členu 267 PDEU.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jarabo Colomerja v zadevi De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, točka 26), v katerih napotuje na postopno rahljanje zahteve po neodvisnosti, ki je doseglo višek v sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Ta generalni pravobranilec se je strinjal s presojo generalnega pravobranilca A. Saggia v sklepnih predlogih z dne 7. oktobra 1999 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489) ter v svojih sklepnih predlogih v zadevi De Coster (C 17/00, EU:C:2001:366, točka 28) navedel, da „člane sodišča za gospodarske in upravne spore zaposluje uprava, imenuje pa jih minister, ki ima pristojnost za njihovo odpustitev brez upoštevanja pogojev, jasno in kategorično določenih z zakonodajo. Torej ni mogoče trditi, da pravila delovanja tega organa zagotavljajo neodstavljivost njegovih članov, zato je mogoče podvomiti o tem, da uživa zadostno stopnjo neodvisnosti, ki bi mu omogočala, da se zoperstavi morebitnim neupravičenim posegom in pritisku izvršilne veje oblasti." Generalni pravobranilec D. Ruiz-Jarabo Colomer je na koncu ugotovil, da sodišč za gospodarske in upravne spore ni mogoče opisati kot „sodne" organe.

2. V zvezi s tem je generalni pravobranilec A. Saggio izpostavil tesne strukturne vezi med regionalnim sodiščem za gospodarske in upravne spore v Kataloniji in Ministerio de Economía y Hacienda (špansko ministrstvo za gospodarstvo in finance)[3] skupaj z dejstvom, da so predsednik in člani tega sodišča „javni uslužbenci, imenovani z odobritvijo ministra“[4]. Ob tem je še pripomnil, da je minister pristojen za odstavitev članov tega sodišča, „vendar se okoliščine, v katerih lahko to pristojnost izvaja, ne zdijo jasno in izčrpno določene z zakonom“.[5]

3. Toda v sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), se Sodišče ni strinjalo z mnenjem generalnega pravobranilca A. Saggia. Menilo je, da obstaja „ločitev funkcij med na eni strani oddelki davčnega organa, pristojnega za upravljanje, potrditev in izterjavo“ davkov, in na drugi strani regionalno sodišče za gospodarske in upravne spore v Kataloniji, ki odloča o „pritožbah, vloženih zoper odločitve teh oddelkov, ne da bi prejelo kakršna koli navodila davčnega organa“.[6]

4. Pravo Unije od izreka sodbe z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), ni ostalo nespremenjeno. Člen 2 PEU zdaj določa, da Unija temelji na vrednoti spoštovanja pravne države. Člen 19(2) PEU določa, da se sodniki in generalni pravobranilci Sodišča „izberejo med osebami, katerih neodvisnost je nedvomna“. Člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) določa jamstvo glede učinkovitega pravnega sredstva in obravnave pred neodvisnim in nepristranskim sodiščem.

5. Sodišče je v skladu s temi spremembami Pogodbe in Listine nato razvilo obsežno usmeritev sodne prakse v zvezi z zahtevami glede neodvisnosti sodišč. Velik del te sodobne sodne prakse je Sodišče povzelo v svoji sodbi z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. V tej sodbi je Sodišče poudarilo, da je neodvisnost nacionalnih sodišč bistvena za „pravilno delovanje sistema pravosodnega sodelovanja, ki ga predstavlja mehanizem postopka predhodnega odločanja iz člena 267 PDEU“.[7] Nato je bistvo teh zahtev glede neodvisnosti sodišč odlično povzelo v tem odlomku:

„Neodvisnost nacionalnih sodišč je zlasti bistvena za pravilno delovanje sistema pravosodnega sodelovanja, ki ga predstavlja mehanizem postopka predhodnega odločanja iz člena 267 PDEU, ker lahko […] ta mehanizem uporabi le organ, ki je pristojen za izvajanje prava Unije, ki med drugim izpolnjuje to merilo neodvisnosti.

Koncept neodvisnosti zlasti zahteva, da zadevni organ svoje sodne funkcije izvaja povsem samostojno, ne da bi bil kakor koli hierarhično povezan ali komur koli podrejen in ne da bi prejemal kakršne koli ukaze ali navodila, ter da je s tem zaščiten pred zunanjimi posegi ali pritiski, ki lahko ogrozijo neodvisnost presoje njegovih članov in vplivajo na njihove odločitve […]

Tako kot *nezamenljivost* članov zadevnega organa (glej med drugim sodbo z dne 19. septembra 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, točka 51) pa je to, da prejemajo plačo, ki ustreza pomembnosti funkcij, ki jih izvajajo, jamstvo, ki je neločljivo povezano z neodvisnostjo sodnikov.“[8]

3 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca A. Saggia v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, točka 15). Iz spisa, predloženega Sodišču, se zdi, da je pristojno špansko ministrstvo zdaj ministrstvo za finance in javno upravo (Ministerio de Hacienda y Función Pública). Vendar ga bom v izogib zmedi še naprej imenoval ministrstvo za gospodarstvo in finance.

4 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca A. Saggia v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, točka 16).

5 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca A. Saggia v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, točka 16).

6 Sodba z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 39).

7 Sodba z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, točka 43).

8 Sodba z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, točke od 43 do 45). Moj poudarek.

II. Ozadje predloga za sprejetje predhodne odločbe

7. Vse to je v samem središču tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, vloženega na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (osrednje sodišče za gospodarske in upravne spore v Madridu, Španija; v nadaljevanju: TEAC) z odločbo z dne 2. aprila 2014, ki je bila pri Sodišču vložena 5. junija 2014. Čeprav se ta predlog za sprejetje predhodne odločbe nanaša na TEAC, imajo podobni subjekti sedež v različnih španskih avtonomnih pokrajinah. V zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), je predlog za sprejetje predhodne odločbe vložilo regionalno sodišče za gospodarske in upravne spore v Kataloniji, vendar za namene te zadeve ni nič odvisno od tega, ali ima sodišče za gospodarske in upravne spore sedež v središču, torej Madridu (kot v obravnavani zadevi), ali v eni od avtonomnih pokrajin (kot je bilo to v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145).

8. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se v obravnavani zadevi nanaša predvsem na razlago Odločbe Komisije 2011/5/ES z dne 28. oktobra 2009 (ki obravnava vidike državne pomoči v zvezi s posebno špansko davčno shemo, ki omogoča davčno amortizacijo finančnega dobrega imena po prevzemu tujih deležev), kot jo uporablja Kraljevina Španija.[9] S predlogom se odpira tudi vprašanje veljavnosti odločitve Komisije o začetku postopka v skladu s členom 108(2) PDEU v zvezi z državno pomočjo SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Davčna amortizacija finančnega dobrega imena za prevzeme tujih deležev[10] in Sklepa Komisije (EU) 2015/314 z dne 15. oktobra 2014 o državni pomoči SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), ki jo je izvedla Španija – Shema davčne amortizacije finančnega dobrega imena za prevzeme tujih deležev (notificirano pod dokumentarno številko C(2014) 7280)[11].

9. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se postavlja v okviru pritožbe, ki jo je družba Banco de Santander vložila pri TEAC zoper odločbo o odmeri davka, ki jo je sprejel španski davčni inšpektorat. Do te odločbe o odmeri davka je prišlo po tem, ko je družba Banco de Santander maja 2002 pridobila 100 % delnic nemške družbe AKB za znesek 1.099.999.999 EUR. Približno šest mesecev pozneje je družba Banco de Santander delnice družbe AKB prenesla na dve povezani družbi. Ta družba je nazadnje trdila, da je mogoče finančno dobro ime, povezano s to transakcijo, amortizirati v skladu z davčnimi ugodnostmi, določenimi v španski davčni zakonodaji.

10. Za namene te zadeve ni treba podrobno preučiti niti vsebine predloga za sprejetje predhodne odločbe niti dokaj zapletene postopkovne zgodovine tega predloga, saj je bilo odločanje o njem prekinjeno od njegove prve vložitve leta 2014, ker je bilo v teku več drugih postopkov, v katerih se je pred Splošnim sodiščem in Sodiščem izpodbijala zakonitost Odločbe 2011/5, zlasti v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981).[12] Naj poleg tega opozorim, da se tudi zakonitost Sklepa 2015/314 trenutno izpodbija pred Splošnim sodiščem.[13]

9 Odločba Komisije o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 7, str. 48).

10 UL 2013, C 258, str. 8.

11 UL 2015, L 56, str. 38.

12 Evropska komisija je s pritožbo v zadevi C-20/15 P predlagala razveljavitev sodbe z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), s katero je to razglasilo ničnost člena 1(1) in člena 4 Odločbe 2011/5. Sodišče je sodbo Splošnega sodišča razveljavilo in zadevo vrnilo v razsojanje temu sodišču. Splošno sodišče je v sodbi z dne 15. novembra 2018, World Duty Free Group/Komisija (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), zavrnilo tožbo za razglasitev ničnosti Odločbe 2011/5. V zadevi C-64/19 P je Kraljevina Španija 29. januarja 2019 vložila pritožbo zoper sodbo Splošnega sodišča z dne 15. novembra 2018 v zadevi T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Komisija (UL 2019, C 112, str. 36).

13 Glej na primer zadevo T-252/15: tožba, vložena 21. maja 2015 – Ferrovial in drugi/Komisija (UL 2015, C 245, str. 35).

III. Pristojnost Sodišča

11. Razlog, zakaj sem le v grobih potezah predstavil vsebino predloga za sprejetje predhodne odločbe in zgodovino dosedanjega postopka, je ta, da se zdaj pred Sodiščem obravnava eno samo vprašanje, in sicer to, ali je TEAC „sodišče“ v smislu člena 267 PDEU.

12. TEAC v predlogu za sprejetje predhodne odločbe trdi, da so sodišča za gospodarske in upravne spore sodišča v smislu člena 267 PDEU, ker naj bi v celoti izpolnjevala pogoje, izoblikovane v sodni praksi Sodišča. TEAC je navedlo, da to stališče potrjuje sodba z dne z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Naj na tem mestu opozorim, da je Sodišče v točki 38 sodbe z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), navedlo, da se pri presoji statusa „sodišča“ upoštevajo elementi, kot so zakonska podlaga organa, njegova stalnost, obveznost njegove sodne pristojnosti, kontradiktornost njegovega postopka, njegova uporaba pravnih pravil in njegova neodvisnost. Komisija je v svojih stališčih izrazila dvome glede neodvisnosti TEAC. Sodišče je s sklepom z dne 30. aprila 2019 odločilo, da mora najprej obravnavati to, ali je pristojno za odgovor na vprašanji TEAC. Strankam je bilo poslanih več pisnih vprašanj v zvezi s pristojnostjo Sodišča, da bi lahko predložila pisna stališča v zvezi s tem, 2. julija 2019 pa je potekala ustna obravnava.

13. Če TEAC ni tako sodišče, Sodišče ne more odgovoriti na vprašanji iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, ker ni pristojno za njegovo obravnavo. Če pa bi bilo ugotovljeno nasprotno, bi moralo Sodišče ti vprašanji v poznejši sodbi seveda obravnavati vsebinsko.

14. Zaradi vsega tega pa se postavlja osrednje vprašanje, in sicer, ali rešitev iz sodbe z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145) – ob upoštevanju sprememb v sodni praksi Sodišča od njenega izreka – ostaja v veljavi.

15. Menim, da odločitve Sodišča iz te zadeve, torej da sodišča za gospodarske in upravne spore uživajo dovolj jamstev neodvisnosti, da jih je mogoče obravnavati kot sodišča v smislu člena 267 PDEU, ni več mogoče zagovarjati – zlasti ob upoštevanju razlogovanja Sodišča v poznejših zadevah, na primer v sodbi z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Zato menim, da v tem postopku ne bi smeli slediti sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145). Zato po mojem mnenju TEAC ne uživa zadostne stopnje neodvisnosti, da bi ga bilo mogoče opredeliti kot „sodišče“ v smislu člena 267 PDEU. Iz tega sledi, da Sodišče ni pristojno, da odgovori na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo TEAC.

16. Preden pojasnim, zakaj sem prišel do te ugotovitve, je treba najprej preučiti upoštevno špansko zakonodajo in prakso.

A. Upoštevna španska zakonodaja in praksa

17. Sedanja zakonodaja, s katero je urejen TEAC, je vključena v več španskih zakonov in uredb. Naloga TEAC je reševanje zahtevkov, vloženih zoper upravne akte, ki jih med drugim izdajo organi ministrstva za gospodarstvo in finance. Ta funkcija je bila sodiščem za gospodarske in upravne spore prvotno podeljena s kraljevo uredbo-zakonom z dne 16. junija 1924.

18. Sedanja ureditev TEAC je načeloma določena z Ley 58/2003 General Tributaria (splošni davčni zakon 58/2003) z dne 17. decembra 2003 (v nadaljevanju: LGT)[14] in Real Decreto 520/2005 (kraljeva uredba 520/2005) z dne 13. maja 2005[15]. Vendar je bila ta uredba večkrat spremenjena.

14 BOE št. 302 z dne 18. decembra 2003, str. 44987.

15 BOE št. 126 z dne 27. maja 2005, str. 17835.

1. Imenovanje in odstavitev predsednika in članov TEAC

19. Predsednik [16] in člani [17] TEAC so javni uslužbenci, ki so odgovorni za reševanje davčnih sporov. Imenuje jih španska vlada (svet ministrov) s kraljevo uredbo na predlog ministra za gospodarstvo in finance iz vrst javnih uslužbencev, za katere je bilo ugotovljeno, da imajo potrebne izkušnje in ugled na tem področju. Poleg tega različna sodišča za gospodarske in upravne spore (vključno s TEAC) ne spadajo v pristojnost ministrstva za pravosodje ali organa, pristojnega za organizacijo sodišč, ampak so nasprotno del ministrstva za gospodarstvo in finance. [18]

20. Čeprav drži, da člani TEAC sami niso pristojni za dejansko upravljanje in pobiranje davkov, se je kljub vsemu težko znebiti vtisa, da je TEAC kot tako sestavni del celostnega sistema davčne uprave v Španiji.

21. Družba Banco de Santander je navedla, da je mandat predsednika in članov TEAC časovno neomejen ter ga ti lahko zasedajo vse do upokojitve. Dalje še trdi, da je s tem, da predsednika in člane TEAC imenuje in odstavi svet ministrov, ki je najvišji kolegijski organ izvršilne veje oblasti, z uredbo, preprečeno kakršno koli vmešavanje davčne uprave. Poleg tega po mnenju te družbe pristojnost vlade za to, da imenuje ali odstavi člane sodišča oziroma ne obnovi njihovega mandata, sama po sebi ne vpliva na njihovo neodvisnost. Dalje, po njenem mnenju pristojnost za imenovanje in odstavitev članov po prostem preudarku ni presenetljiva, saj so to časovno neomejeni mandati. Dejanske posledice te pristojnosti naj bi bile podobne posledicam pristojnosti za neobnovitev mandata, kadar je ta časovno omejen.

22. Španska vlada je navedla, da so člani sodišč za gospodarske in upravne spore imenovani za nedoločen čas in da nanje ne vplivajo spremembe v sestavi vlade. Primer za to naj bi bilo TEAC, katerega člani naj bi bili kljub spremembam v štiriletnih zakonodajnih obdobjih imenovani za dolgo obdobje, lahko tudi več desetletij. Poleg tega se po navedbah te vlade za člane sodišč za gospodarske in upravne spore uporabljajo enaka pravila o vzdržanju in izločitvi kot za upravna sodišča. Ta pravila naj bi bila izrecno določena v španski zakonodaji in naj bi se uporabljala na povsem običajen način. Neodvisnost sodišč za gospodarske in upravne spore naj bi bila okrepljena še s tem, da lahko njihovi člani izrazijo odklonilno ločeno mnenje.

23. Naj pripomnim, da pristojnost sveta ministrov za imenovanje članov TEAC zajema tudi pristojnost za njihovo odstavitev, pri čemer jih je mogoče, kot se zdi, odstaviti s preprosto objavo kraljeve uredbe v španskem uradnem listu. [19] Kot je navedla Komisija v pisnih odgovorih na nekatera vprašanja, ki jih je strankam posebej postavilo Sodišče, se je ta pristojnost v zadnjih letih tudi dejansko pogosto uporabila.

24. Tako sta bila na primer po navedbah Komisije 13. januarja 2012 odstavljena predsednik [20] in eden od članov TEAC [21], ki je bil nato imenovan za novega predsednika TEAC [22]. Enako je bil 1. junija 2018 odstavljen predsednik [23] TEAC in imenovan drug predsednik [24]. 6. julija 2018 so bili odstavljeni drugi štirje člani TEAC, osem pa jih je bilo potrjenih. [25]

16 Vključen je v isti razred kot generalni direktor ministrstva za gospodarstvo in finance.

17 Vključeni so v isti razred kot namestnik generalnega direktorja ministrstva za gospodarstvo in finance.

18 Glej člen 6 Real Decreto 1113/2018 (kraljeva uredba 1113/2018) z dne 7. septembra 2018. Pripomniti je treba, da kljub temu, da sodišča za gospodarske in upravne spore poročajo državnemu sekretarju za finance, člen 6(1) Real Decreto 1113/2018 (kraljeva uredba 1113/2018) določa, da to ne vpliva na njihovo funkcionalno neodvisnost pri reševanju sporov v gospodarskih in upravnih zadevah.

19 Člen 29(2) kraljeve uredbe 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012 (kraljeva uredba 117/2012) z dne 13. januarja 2012, BOE št. 12 z dne 14. januarja 2012, št. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (kraljeva uredba 118/2012) z dne 13. januarja 2012, BOE št. 12 z dne 14. januarja 2012, št. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (kraljeva uredba 125/2012) z dne 13. januarja 2012, BOE št. 12 z dne 14. januarja 2012, št. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (kraljeva uredba 614/2018) z dne 22. junija 2018, BOE št. 152 z dne 23. junija 2018, št. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (kraljeva uredba 620/2018) z dne 22. junija 2018, BOE št. 152 z dne 23. junija 2018, št. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (kraljeva uredba 836/2018) z dne 6. julija 2018, BOE št. 164 z dne 7. julija 2018, št. 68370.

25. Seveda ni moj namen sejati dvome ali širiti obrekovanje glede upravičenosti bodisi posameznih imenovanj bodisi odstavitev, na katere je Sodišče opozorila Komisija. Čeprav lahko številni člani različnih sodišč za gospodarske in upravne spore (vključno s TEAC) res ostanejo na položaju precej dolgo [26] – na kar je opozorila španska vlada – pa je kljub temu presenetljivo, da niso izoblikovana nikakršna jasna zakonska jamstva za to, da se zagotovi neodstavljivost predsednika in članov teh subjektov, razen če je bil za odstavitev podan utemeljen razlog ali je bila ugotovljena njihova nesposobnost.

26. S tega vidika je zgodovina na strani generalnega pravobranilca A. Saggia, ki je v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), izrazil pomislek v zvezi s tem, da se okoliščine, v katerih bi bilo mogoče izvajati pristojnost za odstavitev, „ne zdijo jasno in izčrpno zakonsko določene“. [27] Nazadnje, po trenutni španski zakonodaji so funkcije predsednika in članov TEAC na milost in nemilost prepuščene španski vladi (svetu ministrov). Torej predsednik in člani TEAC niti v teoriji niti v praksi ne uživajo stalnosti mandata ali kakršnega koli jamstva zoper odstavitev razen v primeru utemeljenega razloga oziroma nesposobnosti, kar je običajen in nujen vidik neodvisnosti sodišč ter je odraz teorije in prakse ustav in temeljnih zakonov vseh držav članic Unije.

2. Člen 243 LGT – izredna pritožba za poenotenje predhodnih odločitev

27. Pristojnost sodišč za gospodarske in upravne spore je obvezna: pravno sredstvo pri rednih španskih sodiščih je mogoče vložiti le v primeru, da spor ni rešen v enem letu. [28] Prav tako ni nobenega dvoma o tem, da morajo sodišča za gospodarske in upravne spore (vključno s TEAC) ravnati v skladu z upoštevno zakonodajo in pri obravnavanih davčnih sporih uporabljati dogovorjene pravne standarde.

28. Poleg rednih pritožb pri TEAC, ki jih vložijo regionalna in lokalna sodišča za gospodarske in upravne spore [29], člen 243 LGT določa še sredstvo, opisano kot izredna pritožba za poenotenje predhodnih odločitev [30].

29. To, kar jasno izhaja iz določb člena 243 LGT, je, da lahko španski davčni organi vložijo izredno pritožbo pri posebnem senatu TEAC, v kateri lahko predlagajo ugotovitev, da je ena ali več predhodnih sodb tega organa napačnih.

26 Kar kaže morda vsaj delno pripisati neomejenemu trajanju njihovega mandata.

27 Sklepni predlogi v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:1999:489, točka 16).

28 Glej člena 240(1) in 249 LGT.

29 Glej člen 241 LGT.

30 Člen 243 LGT, naslovljen „Izredna pritožba za poenotenje predhodnih odločitev“, določa:
„1. Izredno pritožbo za poenotenje predhodnih odločitev lahko vloži generalni direktor za obdavčenje pri ministrstvu za gospodarstvo in finance zoper davčne odločbe, ki jih izda osrednje sodišče za gospodarske in upravne spore, če se generalni direktor ne strinja z vsebino takih odločb.
Tako izredno pritožbo lahko vložijo tudi generalni direktorji za obdavčenje avtonomnih skupnosti in mest z avtonomnim statusom oziroma enakovredni organi, če se pritožba nanaša na odločbo organa, odvisnega od zadevne avtonomne skupnosti ali mesta z avtonomnim statusom.
2. Odločanje o taki pritožbi je v pristojnosti posebnega senata za poenotenje predhodnih odločitev. Ta posebni senat sestavljajo predsednik osrednjega sodišča za gospodarske in upravne spore, trije člani tega sodišča, generalni direktor za obdavčenje pri ministrstvu za gospodarstvo in finance, generalni direktor državne finančne uprave, generalni direktor ali direktor oddelka državne finančne uprave, h kateremu je organ, ki je izdal akt, na katerega je napoteno v odločbi, zoper katero je vložena pritožba, funkcionalno pripojen, in predsednik sveta za obrambo davčnih zavezancev.
Če se pritožba nanaša na odločbo organa, odvisnega od avtonomne skupnosti ali mesta z avtonomnim statusom, je treba napotila na direktorja državne finančne uprave in generalnega direktorja ali direktorja oddelka državne finančne uprave razumeti kot enakovredna ali podobna napotilom na organe zadevne avtonomne skupnosti ali mesta z avtonomnim statusom.
3. V pritožbenem postopku se odloči z večino glasov članov posebnega senata. Pri neodločenem izidu glasovanja ima predsednik vedno odločilni glas.
4. Odločba v pritožbenem postopku se izda v 6 mesecih, pri čemer se upošteva posebni pravni položaj v zvezi z odločbo, ki je predmet pritožbe, da se tako izoblikuje upoštevni precedens.
5. Precedens, izoblikovan s takimi odločbami, sprejetimi na podlagi pritožbe, je zavezujoč za sodišča v gospodarskih in upravnih zadevah, za davčne organe avtonomnih skupnosti in mest z avtonomnim statusom ter za preostanek državne finančne uprave in finančne uprave avtonomnih skupnosti in mest z avtonomnim statusom.“

30. Še posebej vpadljivo je to, da lahko zadevno pritožbo vloži le generalni direktor za obdavčenje pri ministrstvu za gospodarstvo in finance,[31] čeprav je hkrati član posebnega senata TEAC skupaj z generalnim direktorjem državne finančne uprave, generalnim direktorjem ali direktorjem oddelka državne finančne uprave, h kateremu je organ, ki je izdal akt, na katerega je napoteno v odločbi, zoper katero je vložena pritožba, funkcionalno pripojen, in predsednikom sveta za obrambo davčnih zavezancev.

31. Dejstvo, da je generalni direktor oddelka državne finančne uprave hkrati član osemčlanskega posebnega senata – čeprav je njegova uprava izdala odločbo, ki je predmet pritožbe – je prav tako zelo nenavadno. Menim, da je to v nasprotju z rekom *nemo judex in causa sua* in že po opredelitvi tudi v nasprotju s temeljnim načelom iz člena 47, drugi odstavek, Listine, s katerim se zahteva neodvisno in nepristransko sodišče.

B. Ali TEAC uživa zahtevano stopnjo neodvisnosti, da bi ga bilo mogoče opredeliti kot sodišče v smislu člena 267 PDEU?

32. Kot je poudarila generalna pravobranilka C. Stix-Hackl v točki 45 sklepnih predlogov v zadevi Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), je merilo neodvisnosti „najbrž najpomembnejše merilo za ločitev nacionalnega sodišča od upravnega organa“.

33. Tudi Sodišče je odločilo v istem smislu v točkah 37 in 38 sodbe z dne 16. februarja 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

„V zvezi s tem je treba spomniti, da ima zahteva po neodvisnosti predložitvenega organa dva vidika. V skladu s prvim, zunanjim vidikom se domneva, da zadevni organ svoje funkcije izvaja povsem samostojno, ne da bi bil kakor koli hierarhično povezan ali komur koli podrejen in ne da bi prejemal kakršne koli ukaze ali navodila […], in je s tem zaščiten pred zunanjimi posegi ali pritiski, ki lahko ogrozijo neodvisnost presoje njegovih članov v zvezi s spori, ki so jim predloženi v reševanje […] Drugi, notranji vidik je povezan s pojmom nepristranskosti in se nanaša na to, da je zagotovljena enaka distanca v razmerju do strank v sporu in njihovih posameznih interesov glede predmeta spora. Ta vidik zahteva, da se upošteva objektivnost in da razen stroge uporabe pravnega pravila ne obstaja nikakršen interes za rešitev spora.“

34. V tej zadevi je bilo odločeno, da sodni tajnik (Secretario Judicial) kot javni uslužbenec „prejema in je zavezan spoštovati navodila svojega nadrejenega“, razen kadar izvršuje pristojnosti na področju sodnega potrjevanja verodostojnosti. Sodišče je ugotovilo, da je bil Secretario Judicial (sodni tajnik) v navedeni zadevi pristojen za obravnavanje postopka izvršbe na podlagi predloga za plačilo stroškov v postopku v glavni stvari, pri čemer je moral „spoštovati načeli enotnega ukrepanja in hierarhične odvisnosti“.[32]

35. Iz tega je sledilo, da Secretario Judicial ni „sodišče“ v smislu člena 267 PDEU.

36. Iz že navedenih razlogov menim, da člani TEAC ne uživajo zahtevane stopnje neodvisnosti za to, da bi bilo ustrezno ta organ šteti za sodišče v smislu člena 267 PDEU. Razlogi za to ugotovitev so naslednji.

31 Ali generalni direktorji za obdavčenje avtonomnih skupnosti in mest z avtonomnim statusom oziroma enakovredni organi, če se pritožba nanaša na odločbo organa, odvisnega od zadevne avtonomne skupnosti ali mesta z avtonomnim statusom.

32 Glej sodbo z dne 16. februarja 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, točka 41). Nazadnje, na to je opozorilo tudi Evropsko sodišče za človekove pravice v pritožbi št. 22107/93, v kateri je bila izrečena sodba z dne 25. februarja 1997, Findlay/Združeno kraljestvo (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), v kateri je to sodišče opozorilo na dejstvo, da so bili v takrat veljavni ureditvi vojaških sodišč v Združenem kraljestvu člani zadevnega vojaškega sodišča po vojaškem činu vsi podrejeni sklicnemu častniku („convening officer“). Pri tem je Evropsko sodišče za človekove pravice poudarilo: „Da bi ohranili zaupanje v neodvisnost in nepristranskost sodišča, je lahko pomemben tudi njegov zunanji videz. Ker so bili vsi člani vojaškega sodišča, ki je odločalo o zadevi A. Findlaya, nižjega čina kot sklicni častnik in so mu bili podrejeni, A. Findlay upravičeno dvomi o tem, da bi v objektivnem smislu lahko govorili o njihovi neodvisnosti in nepristranskosti […]“.

37. Prvič, čeprav TEAC pri obravnavi davčnih sporov sicer res ravna v skladu z zakonodajo in uporablja dogovorjene pravne standarde ter poleg tega uživa stopnjo stalnosti, ki je značilna za sodne organe, članom TEAC manjka bistvena lastnost, to je stalnost njihovega mandata,[33] kar je, kot je poudarilo Sodišče v točki 45 sodbe z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), pogoj za izvajanje sodne oblasti.

38. Že samo dejstvo, da so bili člani TEAC odstavljeni s kraljevo uredbo iz razlogov, za katere se zdi, da jih je v svojo korist uporabila vlada, ki je bila takrat na oblasti, zadostuje kot dokaz, da TEAC nima te ključne in bistvene lastnosti.[34] Da bi bilo zadoščeno temu vidiku zahteve po neodvisnosti, bi morali člani TEAC uživati resnična in učinkovita pravna jamstva zoper odstavitev razen v primeru utemeljenega razloga ali nesposobnosti.

39. Drugič, dodaten vidik zahteve po neodvisnosti, kot je izražen v točki 44 sodbe z dne 27. februarja 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), je zahteva, da zadevni organ „svoje sodne funkcije izvaja povsem samostojno, ne da bi bil kakor koli hierarhično povezan ali komur koli podrejen in ne da bi prejemal kakršne koli ukaze ali navodila“.

40. Bolj ko ne enako je mogoče v obravnavani zadevi ugotoviti v zvezi z izredno pritožbo za poenotenje predhodnih odločitev, saj bo generalni direktor prav tistega subjekta, ki je vložil pritožbo, v skladu s členom 243 LGT nujno tudi član posebnega senata TEAC, ki obravnava pritožbo, pri čemer bo član tega senata tudi generalni direktor državne finančne uprave, ki je izdala prav tisto odločbo, zoper katero je bila vložena pritožba. Čeprav drži, da bo interese davčnega zavezanca domnevno zastopal predsednik sveta za obrambo davčnih zavezancev,[35] ostaja dejstvo, da se mora povprečnemu, razumnemu davčnemu zavezancu, ki je vložil davčni ugovor pri TEAC, že sam sistem, izoblikovan s členom 243 LGT glede postopka izredne pritožbe za poenotenje predhodnih odločitev zaradi posebne zakonsko določene sestave posebnega senata *zdeti*, kot da je zastavljen v korist davčnih organov.

41. Vsekakor se že zaradi samega dejstva, da imajo nekateri člani posebnega senata TEAC močne institucionalne vezi z davčno upravo, nujno porajajo dvomi o neodvisnosti TEAC. Kot je Sodišče navedlo v točki 49 sodbe z dne 19. septembra 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), „[p]ojem neodvisnosti, ki je neločljivo povezan z nalogo sojenja, predvsem pomeni, da je zadevna instanca v razmerju do organa, ki je sprejel odločbo, zoper katero je bila vložena tožba, tretja oseba“. Glede na hierarhični status in položaj, ki ga imajo v okviru davčne uprave generalni direktor za obdavčenje pri ministrstvu za gospodarstvo in finance, generalni direktor državne finančne uprave in generalni direktor ali direktor oddelka državne finančne uprave, bi bilo težko reči, da bi se za te osebe lahko štelo, da v davčnem sporu delujejo kot tretje osebe v smislu, ki ga je Sodišče predvidelo v sodbi z dne 19. septembra 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Poleg tega že samo dejstvo, da člen 243 LGT določa tak izredni pritožbeni postopek na podlagi pritožbe, ki jo lahko vložijo le davčni organi, še dodatno krepi vtis, da se TEAC morda ne bo želelo preveč oddaljiti od razlage davčne zakonodaje, ki ji dajejo prednost zadevni organi, saj bi v nasprotnem primeru generalni direktor za obdavčenje pri ministrstvu za gospodarstvo in finance lahko uporabil izredni pritožbeni postopek, določen v členu 243 LGT. To se še toliko manj sklada

33 Sodišče napotuje na „nezamenljivost članov zadevnega organa“.

34 V točki 53 sodbe z dne 19. septembra 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), je Sodišče navedlo, da „[t]e varovalke neodvisnosti in nepristranskosti predpostavljajo, da obstajajo pravila, zlasti v zvezi s sestavo instance, imenovanjem, trajanjem funkcij in razlogov za vzdržanje, zavrnitev in odstavitev njenih članov, na podlagi katerih je mogoče zavrniti vsak upravičen dvom pri posameznikih o zaščitenosti navedene instance pred zunanjimi pritiski in o njeni nevtralnosti glede interesov, s katerimi se srečuje“. Moj poudarek.

35 Člen 34(2) LGT določa:
„Svet za obrambo davčnih zavezancev, ki je vključen v ministrstvo za finance, zagotavlja učinkovitost pravic davčnih zavezancev, obravnava ugovore, do katerih pride zaradi uporabe davčnega sistema, ki ga izvajajo državni organi, ter podaja ustrezne predloge v obliki in z učinki, določenimi v predpisih.“

s pojmom neodvisnosti, saj lahko že sam obstoj navedenega postopka in članstvo posebnega senata služita kot oblika prikritega pritiska, ki – kot se je izrazilo Sodišče v točki 37 sodbe z dne 16. februarja 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126) – „lahko ogrozi[…] neodvisnost presoje njegovih članov v zvezi s spori, ki so jim predloženi v reševanje“.

43. Iz vseh navedenih razlogov menim, da TEAC ne izpolnjuje zahtev glede neodvisnosti, ki so nujne, da bi ga bilo mogoče šteti za „sodišče“ v smislu člena 267 PDEU. Ker Sodišče ne deluje po kakršnem koli strogem precedenčnem sistemu, je kljub vsemu jasno, da razlogovanje iz sodbe z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145), ni zadovoljivo in da te sodbe v zvezi z zadevnim vprašanjem ne bi smeli več upoštevati.

44. Sodišču zato predlagam, naj ugotovi, da ni pristojno za odločanje o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo TEAC.

IV. Predlog

45. Glede na zgoraj navedene ugotovitve Sodišču predlagam, naj ugotovi, da ni pristojno za odločanje o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednje sodišče za gospodarske in upravne spore, Španija).