



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

21. ledna 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Článek 267 SFEU – Pojem ‚vnitrostátní soud‘ – Kritéria – Nezávislost dotčeného vnitrostátního orgánu – Neodvolatelnost členů – Nepřípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce“

Ve věci C-274/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko) ze dne 2. dubna 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 5. června 2014, v řízení zahájeném

Banco Santander SA,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, A. Arabadžev, A. Prechal (zpravodajka), M. Vilaras, P. G. Xuereb, L. S. Rossi a M. I. Jarukaitis, předsedové senátů, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos a N. Piçarra, soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: L. Carrasco Marco, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 2. července 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Banco de Santander SA J. L. Buendía Sierrou, E. Abad Valdenebrem, R. Calvo Salinerem a J. M. Panero Rivasem, abogados,
- za španělskou vládu původně M. A. Sampol Pucurullem a A. Rubio Gonzálezem, poté S. Centeno Huerta a A. Rubio Gonzálezem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem, B. Stromskym, C. Urraca Caviedesem a P. Němečkovou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 1. října 2019,

vydává tento

* Jednací jazyk: španělština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 2 rozhodnutí Komise 2011/5/ES ze dne 28. října 2009 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem (Úř. věst. 2011, L 7, s. 48), platnosti rozhodnutí Komise ze dne 17. července 2013 o zahájení řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU o státní podpoře SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Daňové odpisy finančního goodwillu získaného nabytím podílu v zahraničních společnostech (Úř. věst. 2013, C 258, s. 8), jakož i platnosti rozhodnutí Komise (EU) 2015/314 ze dne 15. října 2014 o státní podpoře SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), kterou poskytlo Španělsko – Režim daňových odpisů finančního goodwillu získaného nabytím podílu v zahraničních společnostech (Úř. věst. 2015, L 56, s. 38).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného společností Banco de Santander SA proti daňovému výměru vystavenému Inspección Financiera (finanční inspekce, Španělsko) ve věci odpočtu goodwillu vzniklého tím, že tato banka nabyla veškeré obchodní podíly holdingové společnosti založené podle německého práva, která vlastní podíly ve společnostech usazených v Evropské unii.

Právní rámec

Unijní právo

Rozhodnutí 2011/5

- 3 Jak v podstatě vyplývá z bodů 4 až 6 odůvodnění rozhodnutí 2011/5, Evropská komise rozhodnutím ze dne 10. října 2007, zveřejněným v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 21. prosince 2007, v návaznosti na několik písemných otázek, které jí byly položeny v průběhu let 2005 a 2006 členy Evropského parlamentu, jakož i stížnost soukromého subjektu, která k ní byla podána v průběhu roku 2007, zahájila vyšetřovací řízení, tehdy upravené v čl. 88 odst. 2 ES, týkající se španělského režimu daňových odpisů ve prospěch španělských podniků, které získaly významný podíl v zahraničních podnicích, stanoveného v čl. 12 odst. 5 Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades (zákon 43/1995 o dani z příjmu právnických osob) ze dne 27. prosince 1995 (BOE č. 310 ze dne 28. prosince 1995, s. 37072) a převzatého do Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královské legislativní nařízení 4/2004, kterým se schvaluje konsolidované znění zákona o dani z příjmu právnických osob) ze dne 5. března 2004 (BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951, dále jen „TRLIS“).
- 4 Opatření uvedené v čl. 12 odst. 5 TRLIS, které nabylo účinnosti dne 1. ledna 2002, stanoví, že v případě, že podnik podléhající daňové povinnosti ve Španělsku nabude podíl v „zahraniční společnosti“, činí-li tento podíl alespoň 5 % a je držen nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, může být z toho plynoucí goodwill, jenž je zaúčtován podnikem-rezidentem jako dlouhodobý nehmotný majetek, odečten ve formě odpisu od daňového základu daně z příjmů právnických osob, které tento podnik podléhá. Tento odpis se provádí rovnoměrně během dvaceti let po nabytí podílu.
- 5 V článku 1 odst. 1 rozhodnutí 2011/5 prohlásila Komise dotčený daňový režim za neslučitelný se společným trhem.

6 Článek 1 odst. 2 a 3 tohoto rozhodnutí stanoví:

„2. Daňové odpochty, které byly příjemcům přiznány při akvizicích uvnitř Společenství podle čl. 12 odst. 5 TRLIS v souvislosti s účastmi drženými přímo či nepřímo v zahraničních podnicích, jež splňovaly náležité podmínky režimu podpory před 21. prosincem 2007, s výjimkou podmínky, podle které musí podnik své podíly držet nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, budou moci být nadále uplatňovány v průběhu celého období odpisu stanoveného režimem podpory.

3. Daňové odpochty, které byly příjemcům přiznány při akvizicích uvnitř Společenství podle čl. 12 odst. 5 TRLIS v souvislosti s neodvolatelným závazkem sjednaným před 21. prosincem 2007 spočívajícím v držení uvedených účastí, budou moci být uplatňovány v průběhu celého období odpisu stanoveného režimem podpory pro tu část účastí, které byly drženy od data zrušení odkládací podmínky. To platí v případě, že smlouva obsahuje odkládací podmínku, podle níž dotýčná transakce podléhá povinnému schválení regulačním orgánem, a v případě, že transakce byla oznámena před 21. prosincem 2007.“

7 Článek 4 uvedeného rozhodnutí ukládá Španělskému království, aby podporu poskytnutou na základě dotčeného daňového režimu získalo zpět, s výjimkou té, která splňuje podmínky uvedené v čl. 1 odst. 2 téhož rozhodnutí.

Rozhodnutí 2011/282/EU

8 Rozhodnutím 2011/5 Komise ukončila řízení, pokud jde o nabytí podílů španělských podniků v podnicích usazených v Unii. Tento orgán však pokračoval v řízení v souvislosti s nabytím podílů v podnicích usazených mimo Unii.

9 V článku 1 odst. 1 rozhodnutí 2011/282/EU ze dne 12. ledna 2011 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem (Úř. věst. 2011, L 135, s. 1) Komise prohlásila dotčený režim, spočívající v daňovém zvýhodnění podniků podléhajících daňové povinnosti ve Španělsku s cílem umožnit jim odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu v podnicích usazených mimo Unii, za neslučitelný s vnitřním trhem.

10 Článek 1 odst. 2 až 5 tohoto rozhodnutí stanoví určité případy, kdy osoby, které mají nárok na daňové odpochty na základě dotčeného daňového režimu při nabytí podílů mimo Unii, mohou nadále uplatňovat tyto odpochty během celé doby odpisu stanoveného tímto režimem.

11 Článek 4 uvedeného rozhodnutí ukládá Španělskému království, aby podporu poskytnutou na základě dotčeného daňového režimu získalo zpět.

Rozhodnutí 2015/314

12 Rozhodnutím ze dne 17. července 2013 o zahájení řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU o státní podpoře SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Daňové odpisy finančního goodwillu získaného nabytím podílu v zahraničních společnostech se Komise rozhodla přezkoumat slučitelnost nového správního výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS ze strany Dirección General de Tributos (generální ředitelství pro oblast daní, Španělsko) (dále jen „DGT“) a Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud, dále jen „TEAC“), který rozšiřuje působnost dotčeného daňového režimu na nepřímá nabytí podílů, s unijním právem.

13 Toto řízení bylo ukončeno dne 14. října 2014 přijetím třetího rozhodnutí o dotčeném daňovém režimu, a sice rozhodnutí 2015/314.

- 14 V tomto rozhodnutí Komise konstatovala, že dotčený daňový režim v rozsahu, v němž se nyní vztahuje i na nepřímá nabytí podílů ve společnostech-nerezidentech prostřednictvím nabytí podílů v holdingových společnostech-nerezidentech, představuje rovněž státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem, která byla navíc poskytnuta v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU. V důsledku toho nařídila španělským orgánům, aby zajistily navrácení poskytnuté podpory.

Španělské právo

- 15 TEAC, který má sídlo v Madridu (Španělsko), rozhoduje v prvním a posledním stupni o stížnostech proti rozhodnutím přijatým některými ústředními daňovými orgány. Je také odvolacím orgánem pro rozhodnutí přijatá ostatními Tribunales Económico-Administrativos (hospodářsko-správní soudy, dále jen „TEA“), a sice regionálními TEA a místními TEA se sídlem v Ceutě (Španělsko) a Melille (Španělsko).
- 16 Španělská právní úprava právního postavení TEA je obsažena v Ley 58/2003, General Tributaria (zákon 58/2003, obecný daňový zákoník) ze dne 17. prosince 2003 (BOE č. 302 ze dne 18. prosince 2003, s. 44987), ve znění Ley 34/2015 ze dne 21. září 2015 (BOE č. 227, ze dne 22. září 2015, s. 83633) (dále jen „LGT“), konkrétně v kapitole IV tohoto zákona, nadepsané „Hospodářsko-správní stížnosti“, která je součástí jeho hlavy V, nadepsané „Správní přezkum“.
- 17 Článek 228 LGT stanoví:
- „1. Pravomoc rozhodovat o hospodářsko-správních stížnostech přísluší výhradně hospodářsko-správním orgánům, které jsou při výkonu své činnosti funkčně nezávislé.
2. V oblasti pravomoci státu jsou hospodářsko-správními orgány:
- a) [TEAC].
- b) regionální a místní [TEA].
3. Zvláštní senát pro sjednocení judikatury se rovněž považuje za hospodářsko-správní orgán.
- [...]“
- 18 Článek 237 odst. 3 LGT stanoví pravidla pro žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, se kterými se mohou TEA obracet na Soudní dvůr, a zejména přerušování řízení do doby, než Soudní dvůr odpoví na předběžnou otázku.
- 19 Článek 243 LGT, nadepsaný „Mimořádný opravný prostředek ke sjednocení judikatury“, stanoví:
- „1. Proti rozhodnutím v daňové oblasti vydaným [TEAC] může podat mimořádný opravný prostředek ke sjednocení judikatury generální ředitel pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí, pokud nesouhlasí s obsahem těchto rozhodnutí.
- [...]
2. K rozhodování o tomto opravném prostředku je příslušný zvláštní senát pro sjednocení judikatury. Tvoří jej předseda [TEAC], který mu předsedá, tři členové uvedeného soudu, generální ředitel pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí, generální ředitel státní agentury pro správu daní, generální ředitel nebo ředitel odboru této agentury, pod něhož funkčně spadá orgán, který vydal akt, jehož se týká rozhodnutí, které je předmětem opravného prostředku, a předseda Rady pro ochranu daňových poplatníků.

[...]

3. Zvláštní senát rozhoduje o opravném prostředku většinou svých členů. Při rovnosti hlasů rozhoduje hlas předsedy.

4. Rozhodnutí musí být vydáno ve lhůtě šesti měsíců a s ohledem na konkrétní právní situaci vyplývající z napadeného rozhodnutí, a zakládá použitelnou judikaturu.

5. Judikatura stanovená rozhodnutími o těchto opravných prostředcích je závazná pro [TEA], daňové orgány autonomních společenství a měst s autonomním postavením i pro ostatní daňové orgány státu, autonomních společenství a měst s autonomním postavením.“

20 Další pravidla platná pro TEA jsou obsažena v Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en Vía Administrativa (královské nařízení 520/2005, kterým se schvaluje obecné prováděcí nařízení k zákonu 58/2003 ze dne 17. prosince 2003, obecnému daňovému zákoníku, v oblasti správního přezkumu) ze dne 13. května 2015 (BOE č. 126 ze dne 27. května 2005, s. 17835) (dále jen „královské nařízení 520/2005“).

21 Článek 29 odst. 2 a 9 královského nařízení 520/2005 stanoví:

„2. Předseda [TEAC] je jmenován a odvoláván královským nařízením Rady ministrů na návrh ministra hospodářství a financí; je vybrán z úředníků, jejichž pověst a odborná praxe v daňové oblasti jsou uznávány a má postavení na úrovni generálního ředitele ministerstva hospodářství a financí.

Členové [TEAC] jsou jmenováni a odvoláváni královským nařízením Rady ministrů na návrh ministra hospodářství a financí; jsou vybíráni z úředníků institucí uvedených na seznamu pracovních míst a mají postavení na úrovni náměstka generálního ředitele ministerstva hospodářství a financí.

[...]

9. Všichni členové pléna nebo senátů, jakož i jednočlenné orgány [TEAC], vykonávají funkce, které jsou jim svěřeny zákonem, a jiné funkce, které jim mohou být svěřeny předsedou, zcela nezávisle a na vlastní odpovědnost.“

22 Podle čl. 30 odst. 2 a 12 královského nařízení 520/2005:

„2. Předseda, předsedové decentralizovaného senátu, předsedové senátu a členové [regionálních a místních TEA] jsou jmenováni a odvoláváni vyhláškou ministra hospodářství a financí; jsou vybíráni z úředníků institucí uvedených na seznamu pracovních míst. [...]

[...]

12. Všichni členové pléna nebo senátů, jakož i jednočlenné orgány [regionálních a místních TEA], vykonávají funkce, které jsou jim svěřeny zákonem, a jiné funkce, které jim mohou být svěřeny předsedou soudu nebo předsedou decentralizovaného senátu, zcela nezávisle a na vlastní odpovědnost.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

23 V květnu 2002 společnost Banco de Santander Central Hispano SA (dále jen „BSCH“), zastřešující společnost konsolidované daňové skupiny 17/89, nabyla 100% podíl ve společnosti AKB Holding GmbH (dále jen „AKB“), založené podle německého práva.

- 24 Tato akvizice, jejíž cena činila 1 099 999 999 eur, zatímco účetní hodnota AKB byla odhadnuta na 183 909 000 eur, vedla ke vzniku finančního goodwillu ve výši 916 091 000 eur (dále jen „dotčený goodwill“).
- 25 AKB držela jakožto holdingová společnost podíly v následujících společnostech, které jsou všechny usazený v Unii: AKB Datensysteme GmbH, AKB Autobörse AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH a AKB Marketing Services sp. z o.o.
- 26 V prosinci 2002 převedla BSCH akcie AKB, jejichž pořizovací cena byla důvodem vzniku dotčeného goodwillu, na společnost Holneth BV, založenou podle nizozemského práva, a společnost Santander Consumer Finance SA (dále jen „SCF“), založenou podle španělského práva, společnosti patřící rovněž do konsolidované daňové skupiny 17/89.
- 27 V souvislosti s dotčeným goodwillem provedla konsolidovaná daňová skupina 17/89 ve svých příznacích k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2002 a 2003 odpočty podle čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- 28 Za zdaňovací období 2002 tak BSCH provedla odpočet 27 482 730 eur a SCF odpočet 1 631 395 eur. Za zdaňovací období 2003 společnost SCF provedla odpočet 45 804 550 eur.
- 29 Pokud jde o zdaňovací rok 2002, v návaznosti na daňovou kontrolu, která byla ukončena protokolem ze dne 21. prosince 2006, finanční inspekce daňovým výměrem ze dne 7. března 2007 schválila odpočet uplatněný společností BSCH ve výši 20 262 374 eur, ale provedla opravu ve výši 7 215 356 eur. Pokud jde o společnost SCF, odpočet 1 631 395 eur byl v plném rozsahu schválen.
- 30 Daňovým výměrem ze dne 22. července 2010 zamítla finanční inspekce v plném rozsahu odpočet goodwillu, který si nárokovala společnost SCF za zdaňovací období 2003.
- 31 Dne 16. srpna 2010 podala společnost Banco de Santander proti tomuto daňovému výměru odvolání k TEAC, přičemž tvrdila, že dotčený goodwill, navzdory své nepřímé povaze, která vyplývá ze skutečnosti, že akvizice, která k němu vedla, se týkala holdingové společnosti, je odpočitatelný od daně z příjmu právnických osob na základě znění čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- 32 S ohledem na nový výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS uplatňovaný jak DGT, tak TEAC, uvedený v bodě 12 tohoto rozsudku, vyvstává v projednávané věci otázka, zda je na základě rozhodnutí 2011/5, prvního rozhodnutí Komise o dotčeném daňovém režimu, třeba zajistit navrácení daňového odpočtu odpovídajícího odpisům dotčeného goodwillu, získaného před 21. prosincem 2007 v návaznosti na akvizici holdingové společnosti-nerezidenta, jakožto protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem.
- 33 Vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 1 odst. 2 ve spojení s čl. 4 odst. 1 rozhodnutí 2011/5 vylučují z povinnosti navrácení – z důvodu nabytého legitimního očekávání – akvizice uskutečněné před 21. prosincem 2007, a tomu, že k akvizici dotčené v původním řízení došlo před tímto datem, je pro vyřešení sporu v původním řízení nezbytné odpovědět na otázku, zda tato ustanovení rozhodnutí 2011/5 musí být vykládána v tom smyslu, že se vztahují rovněž na nabytí nepřímé účasti, zejména na nabytí takové holdingové společnosti-nerezidenta, o jaké se jedná v původním řízení.
- 34 V tomto ohledu měl TEAC za to, že správní výklad, který dříve bránil uplatnění daňového odpočtu na nabytí nepřímé účasti, nepředstavuje pramen práva.
- 35 DGT ani TEAC totiž nepatří k zákonodárné nebo soudní moci. Výklad uplatňovaný ze strany těchto subjektů není konečný, jelikož podléhá soudní kontrole. Kromě toho Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) se k použitelnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS na nepřímé účasti dosud nevyjádřil.

36 Za těchto podmínek se TEAC rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 1 odst. 2 rozhodnutí [2011/5] vykládán v tom smyslu, že legitimní očekávání, které je v něm uznáno a definováno, se vztahuje na odpočet daňového odpisu finančního goodwillu podle čl. 12 odst. 5 TRLIS, pokud jde o nepřímá nabytí účasti ve společnostech-nerezidentech uskutečněná prostřednictvím přímé akvizice holdingové společnosti-rezidenta?

2) V případě kladné odpovědi, je třeba konstatovat neplatnost rozhodnutí [o zahájení řízení, jež vedlo k přijetí rozhodnutí 2015/314], kterým se Komise rozhodla zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU z důvodu porušení uvedeného článku a [nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339)?“

37 V rozhodnutí ze dne 8. ledna 2015, došlém Soudnímu dvoru dne 27. ledna 2015, považoval TEAC za nutné přeformulovat předběžné otázky z důvodu nových skutečností.

38 Jednalo se zaprvé o přijetí rozhodnutí 2015/314 dne 15. října 2014 a zadruhé o rozsudky Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), jakož i [ze dne 7. listopadu 2014,] Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), kterými Tribunál zrušil čl. 1 odst. 1 a článek 4 rozhodnutí 2011/5 a 2011/282.

39 TEAC měl za to, že v návaznosti na tyto nové okolnosti již není třeba ptát se Soudního dvora na výklad rozhodnutí 2011/5, neboť pro řešení sporu v původním řízení je nadále zásadní otázka, zda zrušení tohoto rozhodnutí Tribunálem způsobuje neplatnost rozhodnutí 2015/314, které rozšiřuje zákaz odpočtu daně podle čl. 12 odst. 5 TRLIS, jenž byl již stanoven rozhodnutími 2011/5 a 2011/282, na nepřímá nabytí účasti ve společnostech-nerezidentech.

40 Za těchto podmínek se TEAC rozhodl přeformulovat předběžné otázky následovně:

„1) Je rozhodnutí [2015/314] neplatné z důvodu neexistence skutkového a právního základu v důsledku rozsudků Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), jakož i [ze dne 7. listopadu 2014,] Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), které zrušily čl. 1 odst. 1 a čl. 4 [rozhodnutí 2011/5 a rozhodnutí 2011/282]?

2) Je rozhodnutí [2015/314] neplatné pro nedostatek odůvodnění v důsledku rozsudků Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), jakož i [ze dne 7. listopadu 2014,] Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), které zrušily čl. 1 odst. 1 a čl. 4 [rozhodnutí 2011/5 a rozhodnutí 2011/282]?

3) Podpůrně, v případě záporné odpovědi na předchozí otázky:

Je rozhodnutí [2015/314] neplatné, protože nový správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS spadá plně do působnosti [rozhodnutí 2011/5 a rozhodnutí 2011/282]?“

41 V rozhodnutí ze dne 8. června 2017, došlém Soudnímu dvoru dne 6. července 2017, považoval TEAC za nutné podruhé přeformulovat předběžné otázky z důvodu nové skutečnosti, a sice rozsudku ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), kterým Soudní dvůr zrušil rozsudky Tribunálu ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), jakož i ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), a vrátil věci T-219/10 a T-399/11 zpět Tribunálu.

- 42 S ohledem na tuto novou skutečnost měl TEAC za to, že je třeba zachovat jak otázky položené v rámci původní žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, týkající se výkladu působnosti čl. 1 odst. 2 rozhodnutí 2011/5, tak otázky položené v rámci prvního přeformulování předběžných otázek, které se týkají platnosti rozhodnutí 2015/314.
- 43 Po druhém přeformulování zní nyní předběžné otázky takto:
- „1) V případě, že bude potvrzena platnost [rozhodnutí 2011/5]:
- a) Musí být čl. 1 odst. 2 rozhodnutí [2011/5] vykládán v tom smyslu, že legitimní očekávání, které je v něm uznáno a definováno, se vztahuje na odpočet daňového odpisu finančního goodwillu podle čl. 12 odst. 5 TRLIS, pokud jde o nepřímá nabytí účasti ve společnostech-nerezidentech uskutečněná prostřednictvím přímé akvizice holdingové společnosti-rezidenta?
 - b) V případě kladné odpovědi, je třeba konstatovat neplatnost rozhodnutí [o zahájení řízení, jež vedlo k přijetí rozhodnutí 2015/314]?
- 2) V případě, že ve věci T-219/10 bude zrušen článek 1 [rozhodnutí 2011/5]:
- a) Je [rozhodnutí 2015/314] neplatné, protože bylo zbaveno skutkového a právního základu?
 - b) Je [rozhodnutí 2015/314] neplatné pro nedostatek odůvodnění?
 - c) Podpůrně, v případě záporné odpovědi na předchozí otázky:
- Je [rozhodnutí 2015/314] neplatné z důvodu, že nový správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS spadá plně do působnosti [rozhodnutí 2011/5 a rozhodnutí 2011/282]?”
- 44 Rozsudkem ze dne 15. listopadu 2018, *World Duty Free Group v. Komise* (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), Tribunál zamítl žalobu na neplatnost podanou společností *World Duty Free Group* proti rozhodnutí 2011/5.
- 45 Dne 25. ledna 2019 podala tato společnost kasační opravný prostředek směřující ke zrušení jak tohoto rozsudku, tak rozhodnutí 2011/5. Tento kasační opravný prostředek projednává Soudní dvůr (věc C-51/19 P).
- 46 Soudní dvůr projednává rovněž další kasační opravné prostředky se stejným předmětem, nebo jejichž předmětem jsou jiné rozsudky Tribunálu, kterými se zamítají žaloby na neplatnost směřující proti rozhodnutí 2011/282.
- 47 Kromě toho nyní Tribunál projednává několik žalob směřujících ke zrušení rozhodnutí 2015/314.
- 48 V projednávané věci bylo přijato několik postupných rozhodnutí o přerušení řízení. Ta byla přijata v zásadě proto, že TEAC se po dvou přeformulováních předběžných otázek nyní táže Soudního dvora buď na případný dopad neplatnosti rozhodnutí 2011/5 na platnost rozhodnutí 2015/314, konstatuje-li unijní soud neplatnost rozhodnutí 2011/5, nebo na výklad rozhodnutí 2011/5 za účelem určení jeho působnosti, potvrdí-li unijní soud platnost tohoto rozhodnutí.
- 49 K dnešnímu dni však unijní soudy o otázce platnosti rozhodnutí 2011/5 nerozhodly.
- 50 Nicméně s ohledem zejména na judikaturu Soudního dvora po podání projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jakož i s ohledem na pochybnosti, které vyjádřila Komise o kvalifikaci TEAC coby „soudu“ ve smyslu článku 267 SFEU, a tudíž o přípustnosti této žádosti, je třeba pokračovat v projednávání věci za účelem posouzení, zda TEAC tato kvalifikace přísluší.

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 51 Podle ustálené judikatury Soudního dvora při posouzení toho, zda je předkládající orgán svou povahou „soudem“ ve smyslu článku 267 SFEU, což je otázka, která je upravena výlučně unijním právem, přihlíží Soudní dvůr k souboru faktorů, jako je to, zda je daný orgán zřízen zákonem, zda se jedná o stálý orgán, zda má obligatorní jurisdikci, zda má řízení před ním kontradiktorní povahu, zda aplikuje právní předpisy a zda je nezávislý (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 30. června 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, s. 395; ze dne 31. května 2005, Syfait a další, C-53/03, EU:C:2005:333, bod 29, jakož i ze dne 16. února 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, bod 27 a citovaná judikatura).
- 52 Pokud jde o TEAC, předkládající orgán v projednávané věci, skutečnosti uvedené ve spise předloženém Soudnímu dvoru neumožňují pochybovat o tom, že splňuje kritéria týkající se jeho zákonného základu, stálosti, obligatornosti jeho jurisdikce a kontradiktorní povahy řízení a že aplikuje právní předpisy.
- 53 Naproti tomu vyvstává otázka, zda TEAC splňuje kritérium nezávislosti.
- 54 V tomto ohledu Soudní dvůr v bodě 39 rozsudku ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), rozhodl, že španělské právní předpisy týkající se TEA, jak byly použitelné ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, zaručují funkční oddělení útvarů daňové správy pověřených správou, výběrem a vyměřením daně, od TEA, které rozhodují o stížnostech podaných proti rozhodnutím přijatým uvedenými útvary, aniž od daňové správy dostávají jakékoliv pokyny. V bodě 40 uvedeného rozsudku Soudní dvůr upřesnil, že takové záruky přiznávají TEA postavení třetí osoby ve vztahu k útvarům, které přijaly rozhodnutí, jež je předmětem stížnosti, a nezávislost nezbytnou k tomu, aby mohly být považovány za soudy ve smyslu článku 267 SFEU.
- 55 Nicméně, jak Komise rovněž uvedla ve svém písemném vyjádření, tyto úvahy musí být přezkoumány s ohledem zejména na nejnovější judikaturu Soudního dvora týkající se konkrétně kritéria nezávislosti, které musí splňovat každá vnitrostátní instituce, aby mohla být kvalifikována jako „soud“ ve smyslu článku 267 SFEU.
- 56 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že nezávislost vnitrostátních soudů je klíčová pro řádné fungování systému soudní spolupráce, kterou ztělesňuje mechanismus řízení o předběžné otázce stanovený v článku 267 SFEU, v tom smyslu, že tento mechanismus může být v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora připomenutou v bodě 51 tohoto rozsudku aktivován pouze orgánem, který je pověřen aplikací unijního práva a splňuje mimo jiné toto kritérium nezávislosti (rozsudek ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, bod 43).
- 57 Podle judikatury Soudního dvora má pojem „nezávislost“ dva aspekty. První, vnější aspekt předpokládá, že daný orgán vykonává své funkce zcela samostatně, není hierarchicky na nikoho vázán ani není nikomu podřízen a od nikoho nepřijímá příkazy či pokyny jakéhokoliv původu, čímž je chráněn před vnějšími zásahy nebo tlaky, které by mohly narušit nezávislost rozhodování jeho členů a ovlivnit jejich rozhodnutí (rozsudek ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, bod 44 a citovaná judikatura).
- 58 V souvislosti s vnějším aspektem pojmu „nezávislost“ je třeba dále připomenout, že neodvolatelnost členů dotčeného orgánu představuje záruku inherentní nezávislosti soudců, jelikož má chránit osoby, jejichž úkolem je rozhodovat (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. září 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, bod 51, a ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, bod 45).
- 59 Zásada neodvolatelnosti, jejíž zásadní význam je třeba zdůraznit, zejména vyžaduje, aby soudci mohli zůstat ve funkci až do věku povinného odchodu do důchodu nebo do skončení funkčního období, bylo-li stanoveno na dobu určitou. Ač tato zásada není zcela absolutní, odchýlit se od ní lze pouze za

podmínky, že to odůvodňují naléhavé legitimní důvody při dodržení zásady proporcionality. Je tedy obecně uznáváno, že soudci mohou být odvoláni, pokud nejsou schopni výkonu funkce z důvodu nezpůsobilosti nebo vážného provinění, v souladu s příslušnými postupy [rozsudek ze dne 24. června 2019, Komise v. Polsko (Nezávislost Nejvyššího soudu), C-619/18, EU:C:2019:531, bod 76].

- 60 Záruka neodvolatelnosti členů soudu tedy vyžaduje, aby případy odvolání členů tohoto orgánu byly stanoveny zvláštní právní úpravou, prostřednictvím výslovných legislativních ustanovení, jež poskytují záruky, které jdou nad rámec záruk stanovených obecnými pravidly správního a pracovního práva použitelnými v případě neoprávněného odvolání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. října 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, body 32 a 35).
- 61 Druhý aspekt pojmu „nezávislost“, vnitřní povahy, souvisí s pojmem „nestrannost“ a týká se rovného odstupu ve vztahu ke stranám sporu a jejich příslušným zájmům s ohledem na předmět sporu. Tento aspekt vyžaduje objektivitu a absenci jakéhokoli zájmu na výsledku sporu nad rámec striktního použití právního předpisu (rozsudek ze dne 16. února 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, bod 38 a citovaná judikatura).
- 62 Podle ustálené judikatury Soudního dvora tedy pojem „nezávislost“, který je inherentní poslání rozhodovat jako soud, znamená především to, že dotýčný orgán má postavení třetí osoby ve vztahu k orgánu, který přijal rozhodnutí, proti němuž byl podán opravný prostředek (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 30. března 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, bod 15, jakož i ze dne 9. října 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, bod 29 a citovaná judikatura).
- 63 Tyto záruky nezávislosti a nestrannosti vyžadují existenci pravidel, zejména pokud jde o složení orgánu, jmenování, funkční období, jakož i důvody pro zdržení se rozhodování, vyloučení pro podjatost a odvolání jeho členů, která umožní rozptýlit jakékoli legitimní pochybnosti jednotlivců o neovlivnitelnosti uvedeného orgánu ve vztahu k vnějším skutečnostem a jeho neutralitě ve vztahu k zájmům vzájemně se střetávajícím ve věci (rozsudek ze dne 9. října 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, bod 32).
- 64 V projednávané věci je třeba zaprvé konstatovat, že podle použitelné vnitrostátní právní úpravy, zejména čl. 29 odst. 2 královského nařízení 520/2005, jsou předseda a členové TEAC jmenováni královským nařízením Rady ministrů na návrh ministra hospodářství a financí na dobu neurčitou. Podle téhož ustanovení mohou být jak předseda, tak členové TEAC odvoláni stejným postupem, to znamená královským nařízením Rady ministrů na návrh ministra hospodářství a financí.
- 65 Co se týče členů regionálních TEA, je třeba uvést, že podle čl. 30 odst. 2 královského nařízení 520/2005 jsou jmenováni ministrem hospodářství a financí z úředníků uvedených na seznamu a tentýž ministr je může také odvolat.
- 66 Třebaže použitelné vnitrostátní právní předpisy stanoví pravidla mimo jiné pro zdržení se rozhodování a vyloučení předsedy, jakož i ostatních členů TEAC, nebo, v případě předsedy TEAC, pravidla v oblasti střetu zájmů, neslučitelnosti a povinnosti transparentnosti, je naopak nesporné, že režim odvolávání předsedy a ostatních členů TEAC není stanoven zvláštní právní úpravou prostřednictvím výslovných legislativních ustanovení, jaká se vztahují na členy soudní moci. Na členy TEAC se v této souvislosti vztahují pouze obecná pravidla správního práva, a konkrétně základní režim platný pro zaměstnance veřejné správy, jak potvrdila španělská vláda na jednání před Soudním dvorem. Stejný závěr platí pro členy regionálních a místních TEA.
- 67 Odvolání předsedy a ostatních členů TEAC, jakož i členů jiných TEA tedy není omezeno, jak vyžaduje zásada neodvolatelnosti připomenutá v bodě 59 tohoto rozsudku, na určité výjimečné případy, vyjadřující legitimní a naléhavé důvody ospravedlňující přijetí takového opatření, při dodržení zásady proporcionality a vhodných postupů, jako je případ nezpůsobilosti nebo vážného provinění, v důsledku nichž nejsou dotýčné osoby nadále schopny výkonu funkce.

- 68 Z toho vyplývá, že použitelné vnitrostátní právní předpisy nezaručují, že předseda a ostatní členové TEAC jsou chráněni před vnějším tlakem, ať už přímým či nepřímým, který může vyvolat pochybnosti o jejich nezávislosti.
- 69 I když je pravda, že podle čl. 228 odst. 1 LGT jsou členové TEA při výkonu své pravomoci „funkčně nezávislí“ a že v souladu s čl. 29 odst. 9 a čl. 30 odst. 12 královského nařízení 520/2005 vykonávají funkce, které jsou jim svěřeny zákonem, „zcela nezávisle a na vlastní odpovědnost“, nic to nemění na tom, že jejich odvolání nebo zrušení jejich jmenování není spojeno se zvláštními zárukami. Takový systém přitom nemůže představovat účinnou překážku neoprávněným tlakům ze strany výkonné moci ve vztahu k členům TEA (viz obdobně rozsudek ze dne 31. května 2005, Syfait a další, C-53/03, EU:C:2005:333, bod 31).
- 70 V tomto ohledu se situace členů TEA a zejména TEAC liší například od situace předkládajícího orgánu ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 6. října 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), v tom smyslu, že – jak vyplývá z bodů 11 a 20 tohoto rozsudku – členové tohoto orgánu požívají na rozdíl od členů TEA po dobu svého mandátu záruky neodvolatelnosti, od níž se lze odchýlit pouze z důvodů výslovně vyjmenovaných zákonem.
- 71 TEA a zejména TEAC se stejně tak liší od předkládajícího orgánu ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 24. května 2016, MT Højgaard a Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347). Jak totiž vyplývá z bodů 29 až 31 tohoto rozsudku, tento orgán, třebaže jeho součástí jsou expertní členové, kteří nepožívají zvláštní ochrany vyhrazené soudcům ústavním ustanovením, je tvořen také soudci, kteří této ochrany požívají a kteří mají za všech okolností většinu hlasů, a tedy převahu při přijímání rozhodnutí uvedeného orgánu, což může zaručit jeho nezávislost.
- 72 Pokud jde zadruhé o požadavek nezávislosti posuzovaný z hlediska jeho druhého, vnitřního aspektu, zmíněného v bodě 61 tohoto rozsudku, je třeba uvést, že v rámci ministerstva hospodářství a financí jistě existuje funkční oddělení útvarů daňové správy odpovědných za správu, vymáhání a vyměření daně a TEA, které rozhodují o stížnostech podaných proti rozhodnutím přijatým uvedenými útvary.
- 73 Nicméně, jak uvedl rovněž generální advokát v bodech 31 a 40 svého stanoviska, některé charakteristiky řízení o mimořádném opravném prostředku před Sala Especial para la Unificación de Doctrina (zvláštní senát pro sjednocování judikatury, Španělsko), které upravuje článek 243 LGT, přispívají k pochybnostem o tom, že TEAC má postavení „třetí osoby“ ve vztahu ke střetávajícím se zájmům.
- 74 Podat takový mimořádný prostředek proti rozhodnutím TEAC totiž přísluší pouze generálnímu řediteli pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí, pokud s těmito rozhodnutími nesouhlasí. Tento generální ředitel je přitom automaticky součástí kolegia osmi osob, které má o tomto opravném prostředku rozhodovat, stejně jako generální ředitel státní agentury pro správu daní nebo ředitel odboru této agentury, pod něhož spadá orgán, který vydal akt, jehož se týká rozhodnutí, které je předmětem tohoto mimořádného opravného prostředku. Jak generální ředitel pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí, který podal mimořádný opravný prostředek proti rozhodnutí TEAC, tak generální ředitel státní agentury pro správu daní nebo ředitel odboru této agentury, ze kterého pochází akt, jehož se týká toto rozhodnutí, zasedají ve zvláštním senátu TEAC, který o tomto opravném prostředku rozhoduje. Důsledkem je, že postavení účastníka řízení o mimořádném opravném prostředku splývá s postavením člena orgánu, který má o takovém opravném prostředku rozhodovat.
- 75 Nadto perspektiva podání takového mimořádného opravného prostředku proti rozhodnutí TEAC generálním ředitelem pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí může vyvolávat tlak na tento orgán a vyvolávat pochybnosti o jeho nezávislosti a nestrannosti, a to bez ohledu na skutečnost

uvedenou španělskou vládou na jednání před Soudním dvorem, která vyplývá z čl. 243 odst. 4 LGT, že tento mimořádný opravný prostředek má účinky pouze do budoucna a nemá vliv na rozhodnutí již přijatá TEAC, včetně rozhodnutí, jež je předmětem uvedeného opravného prostředku.

- 76 Tyto charakteristiky mimořádného opravného prostředku ke sjednocení judikatury, který lze podat proti rozhodnutím TEAC, ukazují organizační a funkční vazby mezi tímto subjektem a ministerstvem hospodářství a financí, zejména generálním ředitelem pro oblast daní tohoto ministerstva, jakož i generálním ředitelem ředitelství, z něhož pochází rozhodnutí napadená před TEAC. Existence takových vazeb brání tomu, aby bylo TEAC přiznáno ve vztahu k tomuto správnímu orgánu postavení třetí osoby (obdobně viz rozsudek ze dne 30. května 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, body 38 až 40).
- 77 TEAC tudíž nesplňuje požadavek nezávislosti, která je vlastní soudu, posuzovaný z jeho vnitřního hlediska.
- 78 Je třeba dodat, že skutečnost, že TEA nepředstavují „soudy“ ve smyslu článku 267 SFEU, je nezbytné povinnosti zajistit při přijímání svých rozhodnutí uplatňování unijního práva a v případě potřeby nepoužít vnitrostátní ustanovení, která se jeví být v rozporu s unijním právem, jenž má přímý účinek, neboť takové povinnosti mají všechny příslušné vnitrostátní orgány, nikoliv jen soudy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. června 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, body 30 až 33; ze dne 14. října 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, body 61 a 63, jakož i ze dne 4. prosince 2018, Minister for Justice and Equality a Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, body 36 a 38).
- 79 Kromě toho existence soudních opravných řízení u Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko) a Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) proti rozhodnutím TEA přijatým v řízení o hospodářsko-správní stížnosti umožňuje zaručit účinnost mechanismu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce stanoveného v článku 267 SFEU a jednotnost výkladu unijního práva, jelikož tyto vnitrostátní soudy mají možnost, nebo jsou případně povinny, předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, je-li rozhodnutí o výkladu nebo o platnosti unijního práva nezbytné pro vydání jejich rozhodnutí (obdobně viz rozsudek ze dne 31. ledna 2013, Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, bod 52).
- 80 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná TEAC je nepřijatelná, jelikož tento subjekt nelze kvalifikovat jako „soud“ ve smyslu článku 267 SFEU.

K nákladům řízení

- 81 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím orgánem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený orgán. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná rozhodnutím Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko) ze dne 2. dubna 2014 je nepřijatelná.

Podpisy.