



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 21. januára 2020\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 267 ZFEÚ – Pojem ‚vnútroštátny súdny orgán‘ – Kritériá – Nezávislosť dotknutého vnútroštátneho orgánu – Neodvolateľnosť členov – Nepripustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania“

Vo veci C-274/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný daňový súd, Španielsko) z 2. apríla 2014 a doručený Súdnemu dvoru 5. júna 2014, ktorý súvisí s konaním začatým na návrh:

**Banco de Santander SA,**

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredsedníčka R. Silva de Lapuerta, predsedovia komôr A. Arabadžiev, A. Prechal (spravodajkyňa), M. Vilaras, P. G. Xuereb, L. S. Rossi a I. Jarukaitis, sudcovia E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos a N. Piçarra,

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: L. Carrasco Marco, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 2. júla 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Banco de Santander SA, v zastúpení: J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero a J. M. Panero Rivas, abogados,
- španielska vláda, v zastúpení: pôvodne M. A. Sampol Pucurull a A. Rubio González, neskôr S. Centeno Huerta a A. Rubio González, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes a P. Němečková, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 1. októbra 2019,

vyhlásil tento rozsudok

\* Jazyk prednesu: španielčina.

## Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 2 rozhodnutia Komisie 2011/5/ES z 28. októbra 2009 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 7, 2011, s. 48), platnosti rozhodnutia Komisie zo 17. júla 2013 o začatí konania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ v súvislosti so štátnou pomocou SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – odpisovanie finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch (Ú. v. EÚ C 258, 2013, s. 8), ako aj platnosti rozhodnutia Komisie (EÚ) 2015/314 z 15. októbra 2014 o štátnej pomoci SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) poskytovanej Španielskom – schéma daňových odpisov finančného goodwillu v prípade nadobudnutia podielu v zahraničnom podniku (Ú. v. EÚ L 56, 2015, s. 38).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktoré sa začalo na návrh Banco de Santander SA proti platobnému výmeru, ktorý vydal Inspección Financiera (daňová inšpekcia, Španielsko), týkajúceho sa odpočítania goodwillu vzniknutého tým, že táto banka nadobudla všetky obchodné podiely nemeckým právom sa riadiacej holdingovej spoločnosti, ktorá vlastní podiely v spoločnostiach usadených v Európskej únii.

### Právny rámec

#### Právo Únie

##### *Rozhodnutie 2011/5*

- 3 Ako v podstate vyplýva z odôvodnení 4 až 6 rozhodnutia 2011/5, Európska komisia rozhodnutím z 10. októbra 2007, ktoré bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* 21. decembra 2007, v nadväznosti na viaceré písomné otázky, ktoré jej položili v rokoch 2005 a 2006 poslanci Európskeho parlamentu, ako aj na sťažnosť, ktorú dostala od súkromného subjektu v roku 2007, rozhodla o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, vtedy upraveného v článku 88 ods. 2 ES, týkajúceho sa španielskeho systému odpisovania na daňové účely v prospech španielskych podnikov pri nadobúdaní významného podielu v zahraničných podnikoch, upraveného v článku 12 ods. 5 Ley 43/1995, reguladora del Impuesto de Sociedades (zákon č. 43/1995 o dani z príjmov právnických osôb) z 27. decembra 1995 (BOE č. 310, z 28. decembra 1995, s. 37072), a ktorý prevzal Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kráľovský legislatívny dekrét č. 4/2004, ktorým sa schvaľuje revidované znenie zákona o dani z príjmov právnických osôb) z 5. marca 2004 (BOE č. 61, z 11. marca 2004, s. 10951, ďalej len „TRLIS“).
- 4 Opatrenie upravené v článku 12 ods. 5 TRLIS, ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2002, stanovuje, že v prípade, ak podnik zdaňovaný v Španielsku nadobudne podiel v „zahraničnej spoločnosti“ a tento podiel dosahuje najmenej 5% nepretržite počas najmenej jedného roka, goodwill vzniknutý týmto nadobudnutím podielu, zapísaný v účtovníctve podniku rezidenta ako samostatný nehmotný majetok, možno odpočítať vo forme odpisov od základu dane z príjmov právnických osôb, ktorej tento podnik podlieha. Toto odpisovanie sa vykonáva v rovnakých častiach počas dvadsiatich rokov nasledujúcich po nadobudnutí podielu.
- 5 V článku 1 ods. 1 rozhodnutia 2011/5 Komisia vyhlásila dotknutú daňovú schému za nezlučiteľnú so spoločným trhom.

6 Podľa článku 1 ods. 2 a 3 tohto rozhodnutia:

„2. Daňové úľavy využívané príjemcami v súvislosti s nadobudnutiami vnútri Spoločenstva na základe článku 12 ods. 5 TRLIS, ktoré súvisia s právami priamo alebo nepriamo vlastnenými v zahraničných spoločnostiach spĺňajúcich príslušné podmienky schémy pomoci do 21. decembra 2007, s výnimkou podmienky, aby svoje podiely vlastnili počas neprerušenej doby aspoň jedného roka, sa však môžu naďalej uplatňovať počas celej doby odpisovania ustanovenej schémou pomoci.

3. Daňové úľavy využívané príjemcami v súvislosti s nadobudnutiami vnútri Spoločenstva na základe článku 12 ods. 5 TRLIS, ktoré súvisia s nezrušiteľným záväzkom vlastníť takéto práva prevzatým pred 21. decembrom 2007, pričom zmluva obsahuje odkladaciu podmienku spojenú so skutočnosťou, že predmetná transakcia podlieha povinnému schváleniu regulačným orgánom, a rozhodnutie a transakcia boli notifikované pred 21. decembrom 2007, sa môžu naďalej uplatňovať počas celej doby odpisovania ustanovenej schémou pomoci za časť práv vlastnenú k dátumu zrušenia odkladacej podmienky.“

7 Článok 4 uvedeného rozhodnutia ukladá Španielskemu kráľovstvu požadovať vrátenie pomoci poskytnutej na základe dotknutej schémy s výnimkou pomoci, ktorá spĺňa podmienky uvedené v článku 1 ods. 2 tohto istého rozhodnutia.

*Rozhodnutie 2011/282/EÚ*

8 Rozhodnutím 2011/5 Komisia uzavrela konanie, pokiaľ ide o podiely, ktoré nadobudli španielske podniky v podnikoch so sídlom v Únii. Táto inštitúcia však ponechala otvorené konania, pokiaľ ide o takéto nadobudnutia podielov v podnikoch so sídlom mimo Únie.

9 V článku 1 ods. 1 rozhodnutia Komisie 2011/282/EÚ z 12. januára 2011 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 135, 2011, s. 1), táto inštitúcia vyhlásila za nezlučiteľnú s vnútorným trhom dotknutú schému, spočívajúcu v daňovej výhode umožňujúcej spoločnostiam zdaňovaným v Španielsku odpísať goodwill vyplývajúci z nadobudnutia podielu v podnikoch so sídlom mimo Únie.

10 Článok 1 ods. 2 až 5 tohto rozhodnutia stanovuje určité podmienky, za ktorých môžu príjemcovia daňových úľav, ktoré im boli poskytnuté na základe dotknutej daňovej schémy pri nadobudnutí podielov mimo Únie, tieto úľavy naďalej uplatňovať počas celej doby odpisovania stanovenej touto schémou.

11 Článok 4 uvedeného rozhodnutia ukladá Španielskemu kráľovstvu povinnosť vymáhať vrátenie pomoci poskytnutej podľa dotknutej daňovej schémy.

*Rozhodnutie 2015/314*

12 Rozhodnutím Komisie zo 17. júla 2013 o začatí konania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ v súvislosti so štátnou pomocou SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – odpisovanie finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch táto inštitúcia rozhodla preskúmať zlučiteľnosť nového administratívneho výkladu článku 12 ods. 5, ktorý prijali TRLIS Dirección General de Tributos (Generálne daňové riaditeľstvo, Španielsko) (ďalej len „DGT“) a Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný daňový súd, ďalej len „TEAC“) a ktorým sa uplatňovanie dotknutého daňového systému rozšírilo na nepriame nadobudnutie podielov, s právom Únie.

13 Toto konanie sa skončilo 14. októbra 2014 prijatím tretieho rozhodnutia týkajúceho sa dotknutého daňového systému, a to rozhodnutia 2015/314.

- 14 Komisia týmto rozhodnutím rozhodla, že dotknutý daňový systém v rozsahu, v akom sa odteraz uplatňuje aj na nadobudnutie nepriamych podielov v zahraničných spoločnostiach prostredníctvom nadobudnutia podielov v zahraničných holdingových spoločnostiach, tiež predstavuje štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom, ktorá bola navyše poskytnutá v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Táto inštitúcia preto nariadila, aby španielske orgány vymohli vrátenie poskytnutej pomoci.

### *Španielske právo*

- 15 TEAC so sídlom v Madride (Španielsko) rozhoduje ako prvá a posledná inštancia o sťažnostiach proti rozhodnutiam, ktoré prijali určité ústredné daňové orgány. Je tiež odvolacím orgánom pre rozhodnutia prijaté ostatnými Tribunales Económico-Administrativos (daňové súdy, ďalej len „TEA“), a to regionálnymi TEA a miestnymi TEA, so sídlom v Ceute (Španielsko) a Melille (Španielsko).

- 16 Španielska právna úprava upravujúca právne postavenie TEA je obsiahnutá v Ley 58/2003, General Tributaria (zákon č. 58/2003, ktorým sa ustanovuje Všeobecný daňový zákonník) zo 17. decembra 2003 (BOE č. 302, z 18. decembra 2003, s. 44987), v znení Ley 34/2015, z 21. septembra 2015 (BOE č. 227, z 22. septembra 2015, s. 83633) (ďalej len „LGT“), najmä v kapitole IV tohto zákona, nazvanej „Daňové sťažnosti“, ktorá sa nachádza v jeho hlave V, nazvanej „Správne preskúmanie“.

- 17 Článok 228 LGT stanovuje:

„1. Právomoc rozhodovať o daňových sťažnostiach majú výlučne daňové orgány, ktoré pri plnení svojich povinností konajú funkčne nezávisle.

2. V oblasti právomoci štátu sú daňovými orgánmi:

a) [TEAC].

b) Regionálne a miestne [TEA].

3. Osobitná komora pre zjednotenie doktríny sa tiež považuje za daňový orgán.

...“

- 18 Článok 237 ods. 3 LGT stanovuje predpisy o návrhoch na začatie prejudiciálneho konania, ktoré môžu Súdneho dvoru adresovať TEA, a predovšetkým prerušenie konania až do odpovede Súdneho dvora na prejudiciálnu otázku.

- 19 Článok 243 LGT, nazvaný „Mimoriadne odvolanie na účely zjednotenia doktríny“, stanovuje:

„1. Generálny riaditeľ pre dane Ministerstva hospodárstva a financií môže podať mimoriadne odvolanie na účely zjednotenia doktríny proti daňovým rozhodnutiam vydaným Ústredným daňovým súdom, ak generálny riaditeľ nesúhlasí s obsahom týchto rozhodnutí.

...

2. Osobitná komora pre zjednotenie doktríny je oprávnená rozhodnúť o tomto odvolaní. Osobitná komora je zložená z predsedu [TEAC], ktorý predsedá trom členom tohto súdu, generálneho riaditeľa pre dane Ministerstva hospodárstva a financií, generálneho riaditeľa Štátnej agentúry pre správu daní a generálneho riaditeľa alebo riaditeľa odboru tejto agentúry, s ktorou je funkčne spojený orgán, ktorý vydal akt uvedený v rozhodnutí, ktoré je predmetom odvolania, a predsedu Rady pre obranu daňovníkov.

...

3. Rozhodnutie o odvolaní sa prijíma väčšinou [hlasov] členov Osobitnej komory. Pri rovnosti hlasov vždy rozhoduje hlas predsedu.

4. Rozhodnutie o odvolaní má byť vydané do 6 mesiacov a musí rešpektovať konkrétnu právnu situáciu týkajúcu sa napadnutého rozhodnutia, pričom vytvára príslušnú rozhodovaciu prax.

5. Doktrína vytvorená takýmito rozhodnutiami o odvolaní je záväzná pre [TEA], pre daňové orgány autonómnych spoločenstiev a miest s autonómnym štatútom a pre zvyšok štátnej daňovej správy a autonómnych spoločenstiev a miest s autonómnym štatútom.“

20 Iné pravidlá, ktoré sa uplatňujú na TEA, sa nachádzajú 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 (kráľovský dekrét č. 520/2005, ktorým sa schvaľuje všeobecné vykonávacie nariadenie zákona č. 58/2003 zo 17. decembra, ktorým sa ustanovuje Všeobecný daňový zákonník, v oblasti správneho preskúmania) z 13. mája 2015 (BOE č. 126, z 27. mája 2005, s. 17835) (ďalej len „kráľovský dekrét č. 520/2005“).

21 Článok 29 ods. 2 a 9 kráľovského dekrétu č. 520/2005 stanovuje:

„2. Predseda [TEAC] bude menovaný a odvolaný kráľovským dekrétom, ktorý prijala Rada ministrov na návrh ministra hospodárstva a financií spomedzi štátnych zamestnancov, ktorí majú v daňovej oblasti potrebné skúsenosti a reputáciu a bude na úrovni generálneho riaditeľa Ministerstva hospodárstva a financií.

Členovia [TEAC] budú menovaní a odvolaní kráľovským dekrétom, ktorý prijala Rada ministrov na návrh ministra hospodárstva a financií spomedzi štátnych zamestnancov subjektov uvedených na zozname pracovných miest a sú na úrovni zástupcu generálneho riaditeľa Ministerstva hospodárstva a financií.

...

9. Všetci členovia pléna alebo senátov, ako aj jednoosobové orgány [TEAC] vykonávajú úplne nezávisle a na svoju vlastnú zodpovednosť funkcie, ktoré im boli zverené zákonom, a iné funkcie, ktoré im môže zveriť predseda.“

22 Podľa článku 30 ods. 2 a 12 kráľovského dekrétu č. 520/2005:

„2. Predseda, predsedovia decentralizovaného senátu, predsedovia senátov a členovia [regionálnych a miestnych TEA] budú menovaní a odvolaní vyhláškou ministra hospodárstva a financií spomedzi štátnych zamestnancov subjektov uvedených na zozname pracovných miest. ...

...

12. Všetci členovia pléna alebo senátov, ako aj jednoosobové orgány [regionálnych a miestnych TEA] vykonávajú úplne nezávisle a na svoju vlastnú zodpovednosť funkcie, ktoré im boli zverené zákonom, a iné funkcie, ktoré im môže zveriť predseda súdu alebo predseda decentralizovaného senátu.“

## Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 23 V máji 2002 nadobudla Banco de Santander Central Hispano SA (ďalej len „BSCH“), ktorá je hlavnou materskou spoločnosťou konsolidovanej daňovej skupiny 17/89, 100 % podielov spoločnosti riadiacej sa nemeckým právom AKB Holding GmbH (ďalej len „AKB“).
- 24 Toto nadobudnutie, ktorého cena dosahovala 1 099 999 999 eur, zatiaľ čo účtovná hodnota AKB bola odhadnutá na 183 909 000 eur, viedlo k vzniku finančného goodwillu vo výške 916 091 000 eur (ďalej len „dotknutý goodwill“).
- 25 AKB ako holdingová spoločnosť vlastnila podiely v týchto spoločnostiach, pričom všetky mali sídlo v Únii, a to 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 decembri 2002 previedla BSCH akcie AKB, ktorých nadobúdacia cena bola dôvodom vzniku dotknutého goodwillu, na spoločnosť riadiacu sa holandským právom Holneth BV a spoločnosť riadiacu sa španielskym právom Santander Consumer Finance SA (ďalej len „SCF“), pričom tieto spoločnosti tiež patrili do konsolidovanej daňovej skupiny 17/89.
- 27 S prihliadnutím na dotknutý goodwill vykonala konsolidovaná daňová skupina 17/89 vo svojich daňových priznaniach k dani z príjmov právnických osôb za roky 2002 a 2003 odpočty na základe článku 12 ods. 5 TRLIS.
- 28 Za rok 2002 tak BSCH vykonala odpočet 27 482 730 eur a SCF vykonala odpočet 1 631 395 eur. Za rok 2003 uplatnila SCF odpočet vo výške 45 804 550 eur.
- 29 Za rok 2002 schválila daňová inšpekcia v nadväznosti na daňovú kontrolu, ktorá sa skončila vyhotovením zápisnice z 21. decembra 2006, platobným výmerom zo 7. marca 2007 odpočty, ktoré vykonala BSCH vo výške 20 262 374 eur, avšak vykonala opravu vo výške 7 215 356 eur. Pokiaľ ide o SCF, odpočet vo výške 1 631 395 eur bol v celom rozsahu schválený.
- 30 Daňová inšpekcia zamietla platobným výmerom z 22. júla 2010 celý odpočet goodwillu, ktorý si SCF uplatnila za rok 2003.
- 31 Dňa 16. augusta 2010 podala Banco de Santander sťažnosť proti tomuto platobnému výmeru na TEAC, pričom tvrdila, že dotknutý goodwill napriek jeho nepriamej povahe vyplývajúcej zo skutočnosti, že nadobudnutie, na základe ktorého došlo k jeho vzniku, sa týkalo holdingovej spoločnosti, možno podľa samotného znenia článku 12 ods. 5 TRLIS odpočítavať od dane z príjmov právnických osôb.
- 32 S prihliadnutím na nový výklad článku 12 ods. 5 TRLIS, ktorý prijal DGT, ako aj TEAC, uvedený v bode 12 tohto rozsudku, sa v prejednávanej veci vynára otázka, či na základe rozhodnutia 2011/5 ako prvého rozhodnutia Komisie týkajúceho sa dotknutého daňového systému, treba vymáhať ako protiprávnu pomoc, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom, daňový odpočet zodpovedajúci odpisovaniu dotknutého goodwillu, uskutočneného pred 21. decembrom 2007, v dôsledku nadobudnutia zahraničnej holdingovej spoločnosti.
- 33 Vzhľadom na to, že ustanovenia článku 1 ods. 2 v spojení s článkom 4 ods. 1 rozhodnutia 2011/5 vylučujú povinnosť vymáhania z dôvodu nadobudnutej legitímnej dôvery v prípade nadobudnutí uskutočnených pred 21. decembrom 2007 a na skutočnosť, že k nadobudnutiu, o ktoré ide vo veci samej, došlo pred týmto dátumom, je nevyhnutné na účely rozhodnutia sporu vo veci samej odpovedať na otázku, či sa tieto ustanovenia rozhodnutia 2011/5 majú vykladať v tom zmysle, že sa uplatňujú aj na nadobudnutie nepriamych podielov, konkrétne na nadobudnutie zahraničnej holdingovej spoločnosti, akou je spoločnosť vo veci samej.

- 34 V tejto súvislosti TEAC rozhodol, že administratívny výklad, ktorý predtým bránil uplatneniu daňového odpočtu na nadobudnutia nepriamych podielov, nepredstavuje prameň práva.
- 35 Ani DGT, ani TEAC totiž nepatria do zákonodarnej alebo súdnej moci. Výklady prijaté týmito orgánmi nie sú konečné, pretože podliehajú preskúmaniu súdmi. Okrem toho Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko) sa ešte nevyjadril k uplatniteľnosti článku 12 ods. 5 TRLIS na nepriame nadobúdanie podielov.
- 36 Za týchto podmienok TEAC rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Má sa článok 1 ods. 2 rozhodnutia [2011/5] vykladať v tom zmysle, že na odpočet odpisovania finančného goodwillu na daňové účely podľa článku 12 ods. 5 TRLIS v súvislosti s nepriamym nadobúdaním podielov v zahraničných spoločnostiach uskutočneným prostredníctvom priameho nadobudnutia zahraničnej holdingovej spoločnosti sa vzťahujú oprávnené očakávania uznané v tomto ustanovení, a to za podmienok, za akých sú v ňom vymedzené?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je rozhodnutie [o začatí konania, ktoré viedlo k prijatiu rozhodnutia 2015/314], ktorým Komisia rozhodla o začatí konania upraveného v článku 108 ods. 2 ZFEÚ pre porušenie uvedeného článku a nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku [108 TFUE] (Ú. v. ES L 83, 1999, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339), neplatné?“
- 37 Rozhodnutím z 8. januára 2015 doručeným Súdnemu dvoru 27. januára 2015 sa TEAC domnieval, že z dôvodu nových skutočností musí preformulovať prejudiciálne otázky.
- 38 Išlo jednak o prijatie rozhodnutia 2015/314 z 15. októbra 2014 a jednak o rozsudky Všeobecného súdu Európskej únie zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), ako aj [zo 7. novembra 2014,] Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938), ktorými tento súd zrušil článok 1 ods. 1 a článok 4 v rozhodnutiach 2011/5 a 2011/282.
- 39 TEAC rozhodol, že v nadväznosti na tento nový vývoj nie je potrebné pýtať sa Súdneho dvora na výklad rozhodnutia 2011/5, keďže v súčasnosti je zásadnou otázkou pre vyriešenie sporu vo veci samej otázka, či zrušenie tohto rozhodnutia Všeobecným súdom spôsobuje neplatnosť rozhodnutia 2015/314, ktoré rozširuje zákaz odpočtu upraveného v článku 12 ods. 5 TRLIS, tak ako bol už stanovený v rozhodnutiach 2011/5 a 2011/282, na nadobudnutie nepriamych podielov v zahraničných spoločnostiach.
- 40 Za týchto podmienok TEAC rozhodol preformulovať prejudiciálne otázky takto:
- „1. Je rozhodnutie [2015/314] neplatné pre nedostatok skutkového a právneho základu na základe rozsudkov Všeobecného súdu Európskej únie zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), ako aj [zo 7. novembra 2014,] Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938), ktoré zrušili článok 1 ods. 1 a článok 4 [rozhodnutia 2011/282 a rozhodnutia 2011/5]?
2. Je rozhodnutie [2015/314] neplatné pre nedostatok odôvodnenia na základe rozsudkov Všeobecného súdu Európskej únie zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), ako aj [zo 7. novembra 2014,] Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938), ktoré zrušili článok 1 ods. 1 a článok 4 [rozhodnutia 2011/282 a rozhodnutia 2011/5]?

3. Subsidiárne, v prípade zápornej odpovede na predchádzajúce otázky:

Je rozhodnutie [2015/314] neplatné, pretože nový administratívny výklad článku 12 ods. 5 TRLIS patrí v celom rozsahu do pôsobnosti [rozhodnutia 2011/5 a rozhodnutia 2011/282]?”

- 41 Rozhodnutím z 8. júna 2017, ktoré bolo Súdnemu dvoru doručené 6. júla 2017, TEAC považoval za potrebné druhýkrát preformulovať prejudiciálne otázky z dôvodu, že nastala nová skutočnosť, a to rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), ktorým Súdny dvor zrušil rozsudky Všeobecného súdu zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), ako aj zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938), a vrátil veci T-219/10 a T-399/11 Všeobecnému súdu.
- 42 Vzhľadom na túto novú skutočnosť TEAC považoval za potrebné zachovať ako otázky položené v rámci pôvodného návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré sa týkajú výkladu pôsobnosti článku 1 ods. 2 rozhodnutia 2011/5, tak aj otázky položené v rámci prvého preformulovania prejudiciálnych otázok, ktoré sa týkajú platnosti rozhodnutia 2015/314.
- 43 Po ich druhom preformulovaní znejú teraz prejudiciálne otázky takto:
- „1. V prípade, že sa potvrdí platnosť [rozhodnutia 2011/5]:
- Má sa článok 1 ods. 2 rozhodnutia [2011/5] vykladať v tom zmysle, že na odpočet odpisovania finančného goodwillu na daňové účely podľa článku 12 ods. 5 TRLIS v súvislosti s nepriamym nadobúdaním podielov v zahraničných spoločnostiach uskutočneným prostredníctvom priameho nadobudnutia zahraničnej holdingovej spoločnosti sa vzťahujú oprávnené očakávania uznané v tomto ustanovení, a to za podmienok, za akých sú v ňom vymedzené?
  - V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je rozhodnutie [o začatí konania, ktoré viedlo k prijatiu rozhodnutia 2015/314], neplatné?
2. V prípade, ak by bol vo veci T-219/10 článok 1 [rozhodnutia 2011/5] vyhlásený za neplatný:
- Je [rozhodnutie 2015/314] neplatné z dôvodu, že už nemá skutkový a právny základ?
  - Je [rozhodnutie 2015/314] neplatné pre nedostatok odôvodnenia?
  - Subsidiárne, v prípade zápornej odpovede na predchádzajúce otázky:

Je rozhodnutie [2015/314] neplatné, pretože nový administratívny výklad článku 12 ods. 5 TRLIS patrí v celom rozsahu do pôsobnosti [rozhodnutia 2011/5 a rozhodnutia 2011/282]?”

- 44 Všeobecný súd rozsudkom z 15. novembra 2018, World Duty Free Group/Komisia (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), zamietol žalobu o neplatnosť podanú spoločnosťou World Duty Free Group proti rozhodnutiu 2011/5.
- 45 Dňa 25. januára 2019 podala táto spoločnosť odvolanie, ktorým sa domáhala zrušenia tohto rozsudku, ako aj rozhodnutia 2011/5. O tomto odvolaní sa rozhoduje na Súdnom dvore (vec C-51/19 P).
- 46 O ďalších odvolaniach, ktoré majú rovnaký predmet alebo ktorých predmetom sú iné rozsudky Všeobecného súdu, ktorými boli zamietnuté žaloby o neplatnosť rozhodnutia 2011/282, sa tiež rozhoduje na Súdnom dvore.
- 47 Okrem toho sa v súčasnosti na Všeobecnom súde prejednávajú viaceré žaloby o neplatnosť rozhodnutia 2015/314.
- 48 Prejednávaná vec bola predmetom niekoľkých po sebe nasledujúcich rozhodnutí o prerušení konania. Tieto rozhodnutia boli prijaté v podstate z dôvodu, že TEAC sa teraz po svojich dvoch preformulovaniach prejudiciálnych otázok chce Súdneho dvora opýtať buď na eventuality vplyv



neplatnosti rozhodnutia 2011/5 na platnosť rozhodnutia 2015/314 v prípade, ak by súd Únie konštatoval neplatnosť rozhodnutia 2011/5, alebo na výklad rozhodnutia 2011/5 s cieľom určiť jeho pôsobnosť v prípade, že platnosť tohto rozhodnutia bude súdom Únie potvrdená.

- 49 Otázka platnosti rozhodnutia 2011/5 nebola ešte k dnešnému dňu na súdoch Únie rozhodnutá.
- 50 S prihliadnutím najmä na judikatúru Súdneho dvora, ktorá nasledovala po tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj vzhľadom na pochybnosti, ktoré vyjadrila Komisia, pokiaľ ide o kvalifikáciu TEAC ako „súdneho orgánu“ v zmysle článku 267 ZFEÚ, a teda aj o prípustnosť tohto návrhu, treba však v tomto konaní pokračovať na účely preskúmania, či TEAC spadá pod túto kvalifikáciu.

### **O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 51 Podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor pri posudzovaní, či má dotknutý vnútroštátny orgán povahu „súdneho orgánu“ v zmysle článku 267 ZFEÚ, čo predstavuje otázku, ktorá spadá výlučne do práva Únie, berie Súdny dvor do úvahy súhrn okolností, akými sú zákonný základ tohto orgánu, jeho trvalosť, záväznosť jeho právomoci, kontradiktórna povaha jeho konania, uplatňovanie právnych noriem týmto orgánom, ako aj jeho nezávislosť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. júna 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, s. 395; z 31. mája 2005, Syfait a i., C-53/03, EU:C:2005:333, bod 29, ako aj zo 16. februára 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, bod 27 a citovanú judikatúru).
- 52 Pokiaľ ide o TEAC, orgán, ktorý v tejto veci podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, skutočnosti uvedené v spise predloženom Súdnemu dvoru neumožňujú pochybovať o tom, že tento orgán spĺňa kritériá týkajúce sa jeho zákonného základu, jeho trvalosti, záväznosti jeho právomoci, kontradiktórnej povahy jeho konania a uplatňovania právnych noriem týmto orgánom.
- 53 Vynára sa však otázka, či TEAC spĺňa kritérium nezávislosti.
- 54 V tejto súvislosti Súdny dvor v bode 39 rozsudku z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), rozhodol, že španielska právna úprava týkajúca sa TEA, v znení uplatniteľnom vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, zabezpečovala oddelenie funkcií medzi na jednej strane oddeleniami daňového úradu zodpovedného za správu, zúčtovanie a vymáhanie daní a na druhej strane TEA, ktoré rozhodujú o sťažnostiach podaných proti rozhodnutiam uvedených oddelení bez toho, aby dostali od daňového úradu akékoľvek pokyny. V bode 40 uvedeného rozsudku Súdny dvor spresnil, že takýmito zárukami sa TEA poskytlo postavenie tretieho subjektu vo vzťahu k oddeleniam, ktoré prijali rozhodnutie, ktoré je predmetom sťažnosti, a nezávislosť, ktorá je nevyhnutná na to, aby ich bolo možné považovať za súdne orgány v zmysle článku 267 ZFEÚ.
- 55 Ako však uviedla aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach, tieto úvahy treba preskúmať najmä s prihliadnutím na najnovšiu judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa osobitne kritéria nezávislosti, ktoré musí vnútroštátny orgán spĺňať na to, aby ho bolo možné považovať za „súdny orgán“ v zmysle článku 267 ZFEÚ.
- 56 V tomto kontexte treba zdôrazniť, že nezávislosť vnútroštátnych súdov je nevyhnutná najmä na zabezpečenie správneho fungovania systému súdnej spolupráce, ktorá je stelesnená v mechanizme prejudiciálneho konania zakotvenom v článku 267 ZFEÚ tým, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora pripomenutou v bode 51 tohto rozsudku môže uvedený mechanizmus aktivovať iba orgán, ktorý je poverený uplatňovaním práva Únie a ktorý predovšetkým spĺňa toto kritérium nezávislosti (rozsudok z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, bod 43).

- 57 Podľa judikatúry Súdneho dvora obsahuje pojem „nezávislosť“ dva aspekty. Prvý, vonkajší aspekt, vyžaduje, aby dotknutý orgán vykonával svoje úlohy samostatne, nikomu hierarchicky nepodliehal alebo nebol podriadený a od nikoho neprijímal príkazy alebo inštrukcie, čím je chránený pred vonkajšími zásahmi alebo tlakmi, ktoré by mohli ohroziť nezávislosť rozhodovania jeho členov a ovplyvniť ich rozhodnutia (rozsudok z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, bod 44 a citovaná judikatúra).
- 58 Pokiaľ ide ďalej o vonkajší aspekt pojmu „nezávislosť“, treba pripomenúť, že neodvolateľnosť členov príslušného orgánu predstavuje záruku, ktorá je inherentnou súčasťou nezávislosti sudcov, ktorej cieľom je ochrana tých osôb, ktorých úlohou je vykonávať súdnictvo (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, bod 51, a z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, bod 45).
- 59 Zásada neodvolateľnosti, ktorej zásadný význam treba zdôrazniť, najmä vyžaduje, aby sudcovia mohli zotrvať vo funkcii až do dovŕšenia veku povinného odchodu do dôchodku alebo do skončenia ich funkčného obdobia, ak je toto funkčné obdobie časovo obmedzené. Uvedená zásada môže bez toho, aby mala absolútny charakter, podliehať výnimkám len za predpokladu, že na to existujú oprávnené a presvedčivé dôvody a pri dodržaní zásady proporcionality. Z tohto dôvodu je všeobecne prípustné, že sudcovia môžu byť prostredníctvom príslušných postupov odvolaní, ak nie sú spôsobilí pokračovať v plnení svojich povinností z dôvodu nespôsobilosti alebo vážneho pochybenia [rozsudok z 24. júna 2019, Komisia/Poľsko (Nezávislosť Najvyššieho súdu), C-619/18, EU:C:2019:531, bod 76].
- 60 Záruka neodvolateľnosti členov súdu tak vyžaduje, aby prípady odvolávania členov tohto orgánu boli upravené osobitným právnym predpisom prostredníctvom výslovných právnych ustanovení, ktoré poskytujú záruky presahujúce záruky stanovené všeobecnými pravidlami správneho práva a pracovného práva, ktoré sa uplatnia v prípade odvolania zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. októbra 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, body 32 a 35).
- 61 Druhý, vnútorný aspekt pojmu „nezávislosť“, súvisí s pojmom „nestrannosť“ a týka sa rovnakého odstupe od účastníkov konania a ich príslušných záujmov vo vzťahu k predmetu sporu. Tento aspekt vyžaduje rešpektovanie objektívnosti a neexistenciu akéhokoľvek záujmu na vyriešení sporu mimo striktného uplatnenia právneho predpisu (rozsudok zo 16. februára 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, bod 38 a citovaná judikatúra).
- 62 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora tak pojem „nezávislosť“, ktorý je súčasťou výkonu súdnictva, predovšetkým vyžaduje, aby mal dotknutý orgán postavenie tretieho subjektu voči orgánu, ktorý prijal rozhodnutie napadnuté opravným prostriedkom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. marca 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, bod 15, ako aj z 9. októbra 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, bod 29 a citovanú judikatúru).
- 63 Tieto záruky nezávislosti a nestrannosti si vyžadujú existenciu pravidiel, najmä pokiaľ ide o zloženie orgánu, menovanie, funkčné obdobia, ako aj dôvody zdržania sa hlasovania, vylúčenia pre predpojatosť a odvolania jeho členov, ktoré umožňujú odstrániť akékoľvek oprávnené pochybnosti v mysli osôb podliehajúcich súdnej právomoci, pokiaľ ide o neovplyvniteľnosť uvedeného orgánu z vonkajšieho hľadiska a jeho neutralitu vo vzťahu k protichodným záujmom (rozsudok z 9. októbra 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, bod 32).
- 64 V prejednávanej veci treba po prvé konštatovať, že podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy, najmä článku 29 ods. 2 kráľovského dekrétu č. 520/2005, sú predseda a členovia TEAC menovaní kráľovským dekrétom, ktorý prijala Rada ministrov na návrh ministra hospodárstva a financií na dobu neurčitú. Podľa toho istého ustanovenia môžu byť predseda, ako aj členovia TEAC odvolaní rovnakým postupom, a to kráľovským dekrétom, ktorý prijala Rada ministrov na návrh ministra hospodárstva a financií.

- 65 Pokiaľ ide o členov regionálnych TEA, treba uviesť, že podľa článku 30 ods. 2 kráľovského dekrétu č. 520/2005 sú menovaní ministrom hospodárstva a financií spomedzi štátnych zamestnancov uvedených na zozname a môžu byť odvolaní tým istým ministrom.
- 66 Uplatniteľná vnútroštátna právna úprava síce skutočne stanovuje pravidlá upravujúce najmä zdržanie sa rozhodovania a vylúčenia predsedu, ako aj ostatných členov TEAC alebo dokonca, pokiaľ ide o predsedu TEAC, pravidlá v oblasti konfliktu záujmov, nezlučiteľnosti a povinnosti transparentnosti, je však nesporné, že pravidlá pre odvolanie predsedu a ostatných členov TEAC nie sú stanovené osobitnou právnou úpravou prostredníctvom výslovných právnych ustanovení, ako sú predpisy uplatniteľné na členov súdnej moci. V tejto súvislosti sa na členov TEAC vzťahujú výlučne všeobecné pravidlá správneho práva a základný služobný poriadok úradníkov vo verejnej službe, ako to potvrdila španielska vláda na pojednávaní pred Súdny dvorom. To isté konštatovanie platí v prípade regionálnych a miestnych členov TEA.
- 67 Odvolanie predsedu a ostatných členov TEAC, ako aj členov ostatných TEA, sa tak neobmedzuje, ako to vyžaduje zásada neodvolateľnosti pripomenutá v bode 59 tohto rozsudku, na určité výnimočné prípady z oprávnených a presvedčivých dôvodov na prijatie takéhoto opatrenia a pri dodržaní zásady proporcionality a primeraných postupov, akými sú prípady nespôsobilosti alebo vážneho pochybenia, v dôsledku ktorých nie sú dotknuté osoby spôsobilé pokračovať v plnení svojich funkcií.
- 68 Z toho vyplýva, že uplatniteľná vnútroštátna právna úprava nezaručuje ochranu predsedu a ostatných členov TEAC pred vonkajšími tlakmi, či už priamymi alebo nepriamymi, ktoré by mohli vyvolať pochybnosti o ich nezávislosti.
- 69 Hoci je pravda, že podľa znenia článku 228 ods. 1 LGT členovia TEA vykonávajú svoje právomoci „funkčne nezávisle“ a že podľa článku 29 ods. 9 a článku 30 ods. 12 kráľovského dekrétu č. 520/2005 vykonávajú „úplne nezávisle a na svoju zodpovednosť“ funkcie, ktoré im vyplývajú zo zákona, nič to nemení na skutočnosti, že pred odvolaním alebo zrušením ich vymenovania nie sú chránení osobitnými zárukami. Takýto systém pritom nemôže účinne brániť nevhodným nátlakom pri výkone právomocí členov TEA (pozri analogicky rozsudok z 31. mája 2005, Syfait a i., C-53/03, EU:C:2005:333, bod 31).
- 70 V tejto súvislosti sa situácia členov TEA, a najmä TEAC, odlišuje napríklad od situácie orgánu, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 6. októbra 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), v tom zmysle, ako to vyplýva z bodov 11 a 20 tohto rozsudku, že členovia tohto orgánu majú počas trvania ich mandátu na rozdiel od členov TEA záruku neodvolateľnosti, od ktorej sa možno odchýliť len z dôvodov výslovne uvedených v zákone.
- 71 Takisto sa TEA, a najmä TEAC, odlišujú od orgánu, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 24. mája 2016, MT Højgaard a Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347). Ako totiž vyplýva z bodov 29 až 31 tohto rozsudku, hoci tento orgán nepochybne zahŕňa expertov, ktorí nepoživajú osobitnú ochranu, ktorá je ústavným ustanovením vyhradená sudcom, skladá sa tiež zo sudcov, ktorí túto ochranu poživajú a ktorí majú za každých okolností väčšinu hlasov, a v dôsledku toho väčšiu váhu pri rozhodovaní uvedeného orgánu, čo zaručuje jeho nezávislosť.
- 72 Pokiaľ ide po druhé o požiadavku nezávislosti posudzovanú podľa jej druhého, vnútorného aspektu, uvedeného v bode 61 tohto rozsudku, treba uviesť, že v rámci Ministerstva hospodárstva a financií zaiste existuje oddelenie funkcií medzi na jednej strane oddeleniami daňového úradu zodpovedného za správu, zúčtovanie a vymáhanie daní a na druhej strane TEA, ktoré rozhodujú o sťažnostiach podaných proti rozhodnutiam uvedených oddelení.

- 73 Ako však uviedol aj generálny advokát v bodoch 31 a 40 svojich návrhov, niektoré znaky konania o mimoriadnom odvolaní na Sala Especial para la Unificación de Doctrina (Osobitná komora pre zjednotenie doktríny) podľa článku 243 LGT prispievajú k spochybneniu skutočnosti, že TEAC má vo vzťahu k protichodným záujmom postavenie „tretieho subjektu“.
- 74 Iba samotnému generálnemu riaditeľovi pre dane Ministerstva hospodárstva a financií totiž prináleží podať takéto mimoriadne odvolanie proti rozhodnutiam TEAC, s ktorými nesúhlasí. Tento generálny riaditeľ je však sám z úradnej moci súčasťou zloženia pozostávajúceho z ôsmich osôb, ktoré bude rozhodovať o tomto odvolaní, rovnako ako generálny riaditeľ alebo riaditeľ odboru Štátnej agentúry pre správu daní, pod ktorý spadá orgán, ktorý vydal akt uvedený v rozhodnutí, ktoré je predmetom tohto mimoriadneho odvolania. Generálny riaditeľ pre dane Ministerstva hospodárstva a financií, ktorý podal mimoriadne odvolanie proti rozhodnutiu TEAC, ako aj generálny riaditeľ alebo riaditeľ odboru Štátnej agentúry pre správu daní, ktorý vydal akt uvedený v tomto rozhodnutí, zasadajú v osobitnej komore TEAC, ktorá rozhoduje o tomto odvolaní. Vyplýva z toho splynutie postavenia účastníka konania o mimoriadnom odvolaní a postavenia člena orgánu, ktorý má rozhodnúť o takom odvolaní.
- 75 Navyše perspektíva podania takéhoto mimoriadneho odvolania generálnym riaditeľom pre dane Ministerstva hospodárstva a financií proti rozhodnutiu TEAC naň môže vyvíjať tlak, a teda spochybniť jeho nezávislosť, ako aj nestrannosť, a to bez ohľadu na skutočnosť, ktorú uviedla španielska vláda na pojednávaní pred Súdny dvorom, že z článku 243 ods. 4 LGT vyplýva, že toto mimoriadne odvolanie má účinky iba do budúcnosti a nemá vplyv na rozhodnutia, ktoré už TEAC prijal, vrátane rozhodnutia, ktoré je predmetom uvedeného odvolania.
- 76 Tieto vlastnosti mimoriadneho odvolania na zjednotenie doktríny, ktoré možno podať proti rozhodnutiam TEAC, tak zdôrazňujú organizačné a funkčné väzby, ktoré existujú medzi týmto orgánom a Ministerstvom hospodárstva a financií, konkrétne generálnym riaditeľom pre dane pri tomto ministerstve, ako aj generálnym riaditeľom riaditeľstva, ktorý vydal rozhodnutia, ktoré sú pred TEAC napadnuté. Existencia takýchto väzieb bráni tomu, aby bolo TEAC vo vzťahu k tejto správe priznané postavenie tretieho subjektu (pozri analogicky rozsudok z 30. mája 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, body 38 až 40).
- 77 TEAC preto nespĺňa požiadavku nezávislosti posudzovaných z jej vnútorného aspektu, ktorá je vlastná súdnemu orgánu.
- 78 Na jednej strane treba dodať, že skutočnosť, že TEA nie sú „súdnyimi orgánmi“ v zmysle článku 267 ZFEÚ, ich nezaväzuje povinnosti zabezpečiť uplatnenie práva Únie pri prijímaní rozhodnutí a neuplatniť v prípade potreby vnútroštátne ustanovenia, ktoré sú v rozpore s ustanoveniami práva Únie, ktoré má priamy účinok, keďže takéto povinnosti majú všetky príslušné vnútroštátne orgány a nielen súdne orgány (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. júna 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, body 30 až 33; zo 14. októbra 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, body 61 a 63, ako aj zo 4. decembra 2018, Minister for Justice and Equality a Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, body 36 a 38).
- 79 Na druhej strane existencia súdnych opravných prostriedkov na Audiencia Nacional (Národný trestný a správny súd, Španielsko) a Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko) proti rozhodnutiam TEA, ktoré boli prijaté v konaní o daňových sťažnostiach, umožňuje zaručiť účinnosť mechanizmu návrhu na začatie prejudiciálneho konania upraveného v článku 267 ZFEÚ a jednotnosť výkladu práva Únie, keďže takéto vnútroštátne súdne orgány majú možnosť alebo prípadne povinnosť obrátiť sa na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania v prípade, že rozhodnutie o výklade alebo platnosti práva Únie je potrebné na vydanie ich rozhodnutia (pozri analogicky rozsudok z 31. januára 2013, Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, bod 52).

- 80 S prihliadnutím na všetky predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný TEAC je neprípustný, keďže tento orgán nemožno považovať za „súdny orgán“ v zmysle článku 267 ZFEÚ.

### **O trovách**

- 81 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym orgánom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny orgán. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný daňový súd, Španielsko) rozhodnutím z 2. apríla 2014, je neprípustný.**

Podpisy