Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GERARDA HOGANA
přednesené dne 1. října 2019 [1]

Věc C-274/14

Banco de Santander S. A.

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal-Económico Administrativo Central (Ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Státní podpora – Daňový systém – Daň z příjmů právnických osob – Odpočet – Odpis goodwillu plynoucího z toho, že podniky, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, nabudou alespoň 5% podíly v podnicích, které jsou daňovými rezidenty mimo tento členský stát – Článek 267 SFEU – Přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce – Definice ‚soudu' – Nezávislost – Nedostatek pravomoci Soudního dvora"

I. Úvod

1. Generální advokát A. Saggio ve svém stanovisku ze dne 7. října 1999 ve spojených věcech Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489) dospěl k závěru, že španělský hospodářsko-správní soud, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionální hospodářsko-správní soud Katalánska, Španělsko), není soudem ve smyslu článku 177 Smlouvy o ES (nyní článek 267 SFEU) [2]. Vzhledem k tomu, že nebyl přesvědčen o tom, že by Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionální hospodářsko-správní soud Katalánska) mohl být považován za dostatečně nezávislý, aby splnil požadavky stanovené Soudním dvorem, a konstatoval, že nemůže být považován za soud ve smyslu nynějšího článku 267 SFEU.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Viz rovněž stanovisko generálního advokáta D. Ruiz-Jarabo Colomera ve věci De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, bod 26), ve kterém odkazuje na postupné rozvolnění požadavku nezávislosti, které vyvrcholilo v rozsudku ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145). Generální advokát D. Ruiz-Jarabo Colomer souhlasil s posouzením generálního advokáta A. Saggia v jeho stanovisku předneseném dne 7. října 1999 ve spojených věcech Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489) a ve svém stanovisku předneseném ve věci De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, bod 28) konstatoval, že „členové hospodářsko-správního soudu jsou zaměstnanci administrativy a jsou jmenováni ministrem, který je oprávněn je odvolat, aniž by dodržel podmínky jasně a kategoricky stanovené zákonem. Nelze tedy tvrdit, že organizační předpisy orgánu zaručují neodvolatelnost jeho členů, a tudíž se zdá pochybné, zda má určitý stupeň nezávislosti, který mu umožňuje odolat případným neoprávněným zásahům a tlakům ze strany výkonné moci." (*neoficiální překlad*) Generální advokát D. Ruiz-Jarabo Colomer dospěl k závěru, že [hospodářsko-správní soudy] nemohou být označeny jako „soudní [orgány]".

2. Generální advokát A. Saggio za tímto účelem poukázal na úzké strukturální vazby, které má Regionální hospodářsko-správní soud Katalánska se Ministerio de Economía y Hacienda (španělské ministerstvo hospodářství a financí)[3], jakož i na skutečnost, že předseda a členové soudu byli „úředníky jmenovanými se souhlasem ministra“[4]. Dále rovněž konstatoval, že ministr měl pravomoc odvolat z funkce členy soudu, „avšak okolnosti, za kterých může být tato pravomoc vykonána, se nejeví být zřetelně a taxativně vymezeny zákonem.“[5]

3. Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), však se stanoviskem generálního advokáta A. Saggia nesouhlasil. Dospěl k závěru, že v dané věci došlo k „rozdělení funkcí mezi oddělení daňového orgánu pověřená správou, zúčtováním a výběrem“ daní na jedné straně, a Regionální hospodářsko-správní soud Katalánska na straně druhé, který rozhodoval o „stížnostech podaných proti rozhodnutím těchto oddělení, aniž od daňového orgánu obdržel jakýkoliv pokyn“[6].

4. Unijní právo nezůstalo od vydání rozsudku ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145) nezměněné. Článek 2 SEU nyní stanoví, že Unie je založena na hodnotách úcty právního státu. Článek 19 odst. 2 SEU stanoví, že soudci a generální advokáti Soudního dvora „jsou vybíráni z osob, které poskytují veškeré záruky nezávislosti.“ Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“) stanoví právo na účinné prostředky nápravy a na veřejné projednání před „nezávislým a nestranným soudem.“

5. V souladu s vývojem týkajícím se Smlouvy a Listiny Soudní dvůr postupně vytvořil obdivuhodnou ustálenou judikaturu, která se týká požadavků na nezávislost soudů. Značnou část této současné judikatury shrnul Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. V tomto rozsudku Soudní dvůr zdůraznil, že nezávislost vnitrostátních soudů je klíčová „pro řádné fungování systému soudní spolupráce, kterou ztělesňuje mechanismus řízení o předběžné otázce stanovený v článku 267 SFEU.“[7] Podstata těchto požadavků na nezávislost soudů byla obdivuhodně shrnuta Soudním dvorem takto:

„Nezávislost vnitrostátních soudů je klíčová zvláště 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 […] aktivován pouze orgánem, který je pověřen aplikací unijního práva a splňuje uvedené kritérium nezávislosti.

Pojem ‚nezávislost‘ zejména předpokládá, že daný orgán vykonává své soudní funkce zcela samostatně, není hierarchicky vázán ani 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 […].

Stejně jako *neodvolatelnost* členů dotčeného orgánu (viz zejména rozsudek ze dne 19. září 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, bod 51), představuje přitom platové ohodnocení těchto členů úměrné významu funkcí, které vykonávají, záruku vlastní nezávislosti soudců.“[8]

3 – Viz stanovisko generálního advokáta A. Saggia přednesené ve spojených věcech Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489, bod 15). Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že příslušným španělským ministerstvem je nyní ministerstvo financí a veřejné služby (Ministerio de Hacienda y Función Pública). Z důvodu vyloučení nejasností však budu i nadále odkazovat na ministerstvo hospodářství a financí.

4 – Stanovisko generálního advokáta A. Saggia přednesené ve spojených věcech Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489, bod 16).

5 – Stanovisko generálního advokáta A. Saggia ve spojených věcech Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489, bod 16).

6 – Rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 39).

7 – Rozsudek ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, bod 43).

8 – Rozsudek ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, body 43 až 45). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

II. Skutkový základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

7. Toto vše se dostává do popředí v důsledku projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU, která byla podána na základě rozhodnutí Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (ústřední hospodářsko-správní soud v Madridu, Španělsko, dále jen „TEAC“) ze dne 2. dubna 2014, a která byla doručena do kanceláře Soudního dvora dne 5. června 2014. Ačkoli se tato žádost týká TEAC, existují podobné orgány rovněž v různých autonomních oblastech Španělska. Ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), pocházela žádost o rozhodnutí o předběžné otázce shodou okolností od regionálního hospodářsko-správního soudu Katalánska, ale pro účely projednávané věci je indiferentní, zda se hospodářsko-správní soud nachází centrálně v Madridu (jako v projednávaném případě) nebo v autonomní oblasti [jak tomu bylo ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145)].

8. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se v projednávané věci týká především výkladu rozhodnutí Komise 2011/5/ES ze dne 28. října 2009 (které se týká aspektů státní podpory zvláštního španělského daňového režimu, který stanoví daňový odpis finančního goodwillu vzniklého nabytím podílů v zahraničních podnicích), jak jej uplatňuje Španělské království [9]. Žádost rovněž vznáší otázku platnosti rozhodnutí Komise o zahájení řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU v souvislosti se státní podporou SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – daňové odpisy finančního goodwillu získaného nabytím podílu v zahraničních společnostech [10] a 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 [oznámeno pod číslem C(2014) 7280] [11].

9. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je podána v kontextu opravného prostředku podaného k TEAC společností Banco de Santander proti daňovému výměru, který vydala španělská daňová inspekce. Tento daňový výměr byl vydán poté, co společnost Banco de Santander nabyla v květnu 2002 100 % akcií německé společnosti AKB za cenu 1 099 999 999 eur. Přibližně šest měsíců poté převedla společnost Banco de Santander tyto akcie společnosti AKB na dvě spřízněné společnosti. Společnost Banco de Santander nakonec tvrdila, že finanční goodwill spojený s touto transakcí může být odepsán v souladu s daňovými zvýhodněními stanovenými ve španělských daňových právních předpisech.

10. Pro účely projednávané věci není nutné podrobně zkoumat ani meritorní stránku žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, ani spíše spletitou procesní historii této žádosti, neboť její projednávání je přerušeno od té doby, co byla podána v roce 2014, a to z důvodu existence několika dalších řízení, ve kterých byla legalita rozhodnutí 2011/5 napadena před Tribunálem a Soudním dvorem, zejména ve věci, ve které byl vydán rozsudek 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) [12]. Rovněž bych chtěl poznamenat, že legalita rozhodnutí 2015/314 je v současné době rovněž napadena před Tribunálem [13].

9 – Rozhodnutí Komise 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).

10 – Úř. věst. 2013, C 258, s. 8.

11 – Úř. věst. 2015, L 56, s. 38.

12 – Evropská komise prostřednictvím svého kasačního opravného prostředku ve věci C-20/15 P navrhla, aby Soudní dvůr zrušil rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), kterým Tribunál zrušil čl. 1 odst. 1 a článek 4 rozhodnutí 2011/5. Soudní dvůr zrušil rozsudek Tribunálu a věc Tribunálu vrátil. Tribunál ve svém rozsudku ze dne 15. listopadu 2018, World Duty Free Group v. Komise (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), zamítl návrh na zrušení rozhodnutí 2011/5. Ve věci C-64/19 P podalo Španělské království dne 29. ledna 2019 kasační opravný prostředek proti rozsudku Tribunálu vydanému dne 15. listopadu 2018 ve věci T-219/10 RENV, World Duty Free Group v. Komise (Úř. věst. 2019, C 112, s. 36).

13 – Viz například věc T-252/15: žaloba podaná dne 21. května 2015 – Ferrovial a další v. Komise (Úř. věst. 2015, C 245, s. 35).

III. Pravomoc Soudního dvora

11. Důvodem, proč jsem jen zběžně nastínil meritorní stránku žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a dosavadní průběh řízení, je skutečnost, že před Soudním dvorem nyní stojí jen jediná otázka, a to, zda je TEAC pro účely článku 267 SFEU „soudem“.

12. Ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce TEAC uvádí, že hospodářsko-správní soudy jsou soudy ve smyslu článku 267 SFEU, neboť splňují podmínky stanovené judikaturou Soudního dvora. TEAC konstatoval, že tento postoj byl potvrzen rozsudkem ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145). Je nutné poznamenat, že v bodě 38 svého rozsudku ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), Soudní dvůr stanovil, že mezi skutečnosti, které mají být zohledněny v rámci posouzení postavení orgánu coby „soudu“, patří 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 normy a zda je nezávislý. Komise ve svých vyjádřeních vyjádřila pochybnosti ohledně nezávislosti TEAC. Rozhodnutím ze dne 30. dubna 2019 Soudní dvůr rozhodl, že je třeba nejprve zkoumat otázku, zda má pravomoc odpovědět na předběžné otázky předložené TEAC. Účastníkům řízení bylo zasláno několik písemných otázek týkajících se pravomoci Soudního dvora, aby mohli v tomto ohledu předložit písemné vyjádření, přičemž ústní jednání se konalo dne 2. července 2019.

13. Jestliže TEAC takovým soudem není, potom nelze na otázky obsažené v jeho žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce odpovědět, neboť Soudní dvůr nemá pravomoc k rozhodnutí o žádosti. Pokud bychom však dospěli k opačnému závěru, Soudní dvůr by byl samozřejmě povinen se zabývat meritem těchto otázek v následném rozsudku.

14. Vše výše uvedené vyvolává klíčovou otázku, zda rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), s ohledem na vývoj judikatury Soudního dvora, k němuž došlo od jeho vydání, i nadále platí.

15. Podle mého názoru není rozhodnutí Soudního dvora v této věci v tom smyslu, že hospodářsko-správní soudy měly dostatečné záruky nezávislosti, aby mohly být považovány za soud ve smyslu článku 267 SFEU, již udržitelné – alespoň nikoliv s ohledem na závěry Soudního dvora v následujících věcech, jako v rozsudku ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Mám tedy za to, že rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), by se neměl v tomto řízení použít. Nemám tudíž za to, že TEAC vykazuje dostatečně vysoký stupeň nezávislosti, aby mohl představovat „soud“ ve smyslu článku 267 SFEU. Z uvedeného tedy vyplývá, že Soudní dvůr nemá pravomoc odpovědět na otázky předložené TEAC.

16. Než vysvětlím, proč jsem dospěl k tomuto závěru, bude třeba nejprve zkoumat příslušnou španělskou právní úpravu a praxi.

A. Příslušná španělská právní úprava a praxe

17. Současná právní úprava vztahující se na TEAC je obsažena v řadě španělských zákonů a nařízení. Funkcí TEAC je rozhodovat o opravných prostředcích podaných proti správním aktům vydaným mimo jiné orgány ministerstva hospodářství a financí. Tato funkce byla původně svěřena hospodářsko-správním soudům na základě královského nařízení s mocí zákona ze dne 16. června 1924.

18. Současná právní úprava TEAC je v zásadě obsažena v Ley 58/2003 General Tributaria (zákon č. 58/2003, kterým se stanoví obecný daňový zákoník) ze dne 17. prosince 2003 (dále jen „LGT“) [14] a v Real Decreto 520/2005 (královské nařízení č. 520/2005) ze dne 13. května 2005 [15]. Toto nařízení však bylo příležitostně novelizováno.

1. Jmenování a odvolání předsedy a členů TEAC

19. Předseda [16] a členové [17] TEAC jsou úředníci pověřeni rozhodováním daňových sporů. Jsou jmenováni na základě královského nařízení španělskou vládou (Radou ministrů) na návrh ministra hospodářství a financí z řad úředníků, kteří mají v této oblasti požadované zkušenosti a reputaci. Různé hospodářsko-správní soudy (včetně TEAC) navíc nespadají ani pod záštitu ministerstva spravedlnosti, ani orgánu pověřeného organizací soudů: jsou spíše nedílnou součástí ministerstva hospodářství a financí [18].

20. I když je pravda, že členové TEAC nejsou sami pověřeni vlastní správou a výběrem daní, je obtížné se ubránit dojmu, že samotný TEAC je nedílnou součástí celého systému daňové správy ve Španělsku.

21. Společnost Banco de Santander poukázala na to, že mandát předsedy a členů TEAC je časově neomezený a může být doživotní až do jejich odchodu do penze. Kromě toho skutečnost, že předsedu a členy TEAC jmenuje a odvolává nařízením Rada ministrů, která je nejvyšším kolektivním orgánem výkonné moci, brání jakémukoliv vměšování správce daně. Podle společnosti Banco de Santander navíc pravomoc vlády jmenovat a odvolat členy soudu či neobnovit jejich mandát nemá sama o sobě vliv na jejich nezávislost. Dále tvrdí, že pravomoc jmenovat a odvolávat členy na základě volného uvážení není překvapující, jelikož se jedná o mandáty bez časového omezení. Ve skutečnosti jsou důsledky této pravomoci obdobné důsledkům pravomoci neobnovit mandát, pokud je stanoven na dobu určitou.

22. Španělská vláda uvedla, že členové hospodářsko-správních soudů jsou jmenováni na dobu neurčitou a nejsou ovlivněni změnami ve složení vlády. To je patrné u TEAC, jehož členové jsou jmenováni na dlouhou dobu, a to i na desetiletí, a to i přes politické změny, k nimž došlo v průběhu čtyř let trvání volebního období. Kromě toho se podle španělské vlády na členy hospodářsko-správních soudů vztahuje stejná právní úprava týkající se zdržení se hlasování a odvolání jako na členy správních soudů. Tato pravidla jsou výslovně stanovena ve španělských právních předpisech a jsou uplatňována naprosto běžným způsobem. Nezávislost hospodářsko-správních soudů je posílena skutečností, že jejich členové mohou vyjadřovat odlišná stanoviska.

23. Chtěl bych poznamenat, že pravomoc Rady ministrů jmenovat členy TEAC zahrnuje také pravomoc odvolat členy TEAC, přičemž jeho členové, jak se zdá, mohou být odvoláni jednoduše pouhým zveřejněním královského nařízení ve španělském úředním věstníku [19]. Jak totiž uvedla Komise ve svých písemných odpovědích na některé otázky konkrétně položené Soudním dvorem účastníkům řízení, tato pravomoc byla v posledních letech často vykonávána.

14 – BOE č. 302 ze dne 18. prosince 2003, s. 44987.

15 – BOE č. 126 ze dne 27. května 2005, s. 17835.

16 – Má postavení generálního ředitele ministerstva hospodářství a financí.

17 – Mají postavení náměstka generálního ředitele ministerstva hospodářství a financí.

18 – Viz článek 6 Real Decreto 1113/2018 (královské nařízení č. 1113/2018) ze dne 7. září 2018. Je třeba poukázat na skutečnost, že i přestože hospodářsko-správní soudy spadají pod ministra financí, čl. 6 odst. 1 Real Decreto 1113/2018 (královské nařízení č. 1113/2018) stanoví, že tím není dotčena jejich funkční nezávislost při řešení hospodářsko-správních sporů.

19 – Článek 29 odst. 2 královského nařízení č. 520/2005.

24. Jak uvedla Komise, tak například dne 13. ledna 2012 byl odvolán předseda TEAC [20] a člen TEAC [21] a tento člen byl jmenován novým předsedou TEAC [22]. Obdobně byl dne 1. června 2018 odvolán předseda [23] TEAC a předsedou byl jmenován někdo jiný [24]. Dne 6. července 2018 byli odvoláni další čtyři členové TEAC a dalších osm členů bylo potvrzeno [25].

25. Mým úmyslem není samozřejmě nějak zpochybňovat nebo napadat legitimitu konkrétních jmenování či odvolání z funkce, na která byl Soudní dvůr upozorněn Komisí. Avšak, i přestože mnoho příslušníků různých hospodářsko-správních soudů (včetně TEAC) může zůstat ve své funkci poměrně dlouhou dobu [26] – jak zdůraznila španělská vláda – je nicméně zarážející, že neexistují žádné jasné legislativní záruky, které by zajistily neodvolatelnost předsedy nebo členů těchto orgánů, s výjimkou řádného důvodu nebo nezpůsobilosti k výkonu jejich funkce.

26. V tomto ohledu byla historie ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145) na straně generálního advokáta A. Saggia, když vyjádřil obavu, že okolnosti, za kterých může být vykonávána pravomoc odvolání z funkce, „se nezdají být zřetelně a taxativně vymezeny zákonem“ [27]. (*neoficiální překlad*) V konečném důsledku je tak dle současné španělské právní úpravy výkon funkce předsedy a členů TEAC závislý na vůli španělské vlády (Rady ministrů). Proto předseda a členové TEAC nemají stanovenou teoreticky ani prakticky žádnou pevnou délku výkonu funkce ani žádnou záruku proti odvolání, s výjimkou řádného důvodu nebo nezpůsobilosti k výkonu funkce takovým způsobem, který je běžným a nezbytným aspektem nezávislosti soudů a jenž odráží teorii i praxi ústav a základních zákonů všech členských států Unie.

2. Článek 243 LGT – mimořádný opravný prostředek pro sjednocení rozhodovací praxe

27. Pravomoc hospodářsko-správních soudů je obligatorní a pouze v případě, že spor není vyřešen do jednoho roku, lze se obrátit na obecné španělské soudy [28]. Rovněž není pochyb o tom, že hospodářsko-správní soudy (včetně TEAC) jsou vázány použitelnými právními předpisy a při řešení těchto daňových sporů uplatňují běžné právní standardy.

28. Kromě řádných opravných prostředků podávaných k TEAC proti rozhodnutím regionálních a oblastních hospodářsko-správních soudů [29] upravuje článek 243 LGT rovněž mimořádný opravný prostředek pro sjednocení rozhodovací praxe [30].

29. Z ustanovení článku 243 LGT vyplývá, že španělské daňové orgány mohou podat mimořádný opravný prostředek ke zvláštnímu senátu TEAC, pokud mají za to, že předcházející rozhodnutí tohoto orgánu je nebo jsou nesprávná.

20 – Real Decreto 117/2012 (královské nařízení č. 117/2012) ze dne 13. ledna 2012, BOE č. 12 ze dne 14. ledna 2012, s. 2867.

21 – Real Decreto 118/2012 (královské nařízení č. 118/2012) ze dne 13. ledna 2012, BOE č. 12 ze dne 14. ledna 2012, s. 2877.

22 – Real Decreto 125/2012 (královské nařízení č. 125/2012) ze dne 13. ledna 2012, BOE č. 12 ze dne 14. ledna 2012, s. 2884.

23 – Real Decreto 614/2018 (královské nařízení č. 614/2018) ze dne 22. června 2018, BOE č. 152 ze dne 23. června 2018, s. 64031.

24 – Real Decreto 620/2018 (královské nařízení č. 620/2018) ze dne 22. června 2018, BOE č. 152 ze dne 23. června 2018, s. 64037.

25 – Real Decreto 836/2018 (královské nařízení č. 836/2018) ze dne 6. července 2018, BOE č. 164 ze dne 7. července 2018, s. 68370.

26 – Možná alespoň z části z důvodu jejich časově neomezeného mandátu.

27 – Stanovisko přednesené ve spojených věcech Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489, bod 16).

28 – Viz čl. 240 odst. 1 a článek 249 LGT.

29 – Viz článek 241 LGT.

30 – Článek 243 LGT, nadepsaný „Mimořádný opravný prostředek pro sjednocení rozhodovací praxe“, stanoví:

30. Zvláště zarážející je skutečnost, že tento opravný prostředek může podat pouze generální ředitel pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí[31], i přesto, že tato osoba bude rovněž členem zvláštního senátu TEAC, společně s generálním ředitelem státní agentury pro správu daní, generálním ředitelem nebo ředitelem odboru státní agentury pro správu daní, s nímž je funkčně spojen orgán, který vydal akt, na který je odkazováno v rozhodnutí, jež je předmětem opravného prostředku, a předseda Rady pro ochranu daňových poplatníků.

31. Skutečnost, že generální ředitel odboru státní agentury pro správu daní je rovněž členem osmičlenného zvláštního senátu – ačkoliv je to jeho agentura, která vydala rozhodnutí napadené opravným prostředkem – je rovněž velmi zvláštní. Podle mého názoru je tato skutečnost v rozporu s maximou *nemo judex in causa sua* a z povahy věci v rozporu se základní zásadou zakotvenou v čl. 47 druhém pododstavci Listiny, která vyžaduje existenci nezávislého a nestranného soudu.

B. Zda má TEAC požadovaný stupně nezávislosti, aby mohl být považován za soud ve smyslu článku 267 SFEU

32. Jak uvedla generální advokátka Ch. Stix-Hackl v bodě 45 svého stanoviska předneseného ve věci Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), kritérium nezávislosti „je nejdůležitější pro odlišení vnitrostátního soudu od správního orgánu."

33. Soudní dvůr v bodech 37 a 38 rozsudku ze dne 16. února 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), ve stejném smyslu konstatoval:

„V tomto ohledu je třeba připomenout, že požadavek nezávislosti předkládajícího orgánu má dva aspekty. První, vnější aspekt předpokládá, že uvedený orgán plní své funkce zcela samostatně, aniž je na kohokoli hierarchicky vázán či komukoli podřízen, a od nikoho nepřijímá příkazy ani pokyny […], čímž je chráněn před vnějšími zásahy nebo tlaky, které by mohly ohrozit nezávislost rozhodování jeho členů ve sporech, které jim jsou předloženy […]

Druhý, vnitřní aspekt 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 jakéhokoliv zájmu na výsledku sporu nad rámec striktního použití právního předpisu […]."

„1. Generální ředitel pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí může podat mimořádný opravný prostředek ke sjednocení rozhodovací praxe proti daňovým rozhodnutím, která vydal ústřední hospodářsko-správní soud, nesouhlasí-li tento generální ředitel s obsahem těchto rozhodnutí.
Takový mimořádný opravný prostředek může rovněž podat generální ředitel pro oblast daní autonomních oblastí a měst s autonomním statusem nebo obdobné orgány, pokud se opravný prostředek týká rozhodnutí orgánu závislého na příslušné autonomní oblasti nebo na městě s autonomním statusem.
2. K rozhodnutí o tomto opravném prostředku je příslušný zvláštní senát pro sjednocení rozhodovací praxe. Zvláštní senát se skládá z předsedy ústředního hospodářsko-správního soudu, který je předsedou senátu, tří členů tohoto soudu, generálního ředitele pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí, generálního ředitele státní agentury pro správu daní, generálního ředitele nebo ředitele odboru státní agentury pro správu daní, s nímž je funkčně spojený orgán, který vydal akt uvedený v rozhodnutí, jež je předmětem opravného prostředku, a předseda Rady pro ochranu daňových poplatníků.
Týká-li se opravný prostředek rozhodnutí orgánu, který je závislý na autonomní oblasti nebo na městě s autonomním statusem, odkazy na ředitele státní agentury pro správu daní a na generálního ředitele nebo ředitele odboru státní daňové správy se považují za odkazy na rovnocenné nebo obdobné orgány v uvedené autonomní oblasti nebo městě s autonomním statusem.
3. Rozhodnutí o opravném prostředku musí být přijato většinou hlasů členů zvláštního senátu. Při rovnosti hlasů rozhoduje hlas předsedy.
4. Rozhodnutí o opravném prostředku musí být vydáno do 6 měsíců a musí respektovat konkrétní právní situaci týkající se napadeného rozhodnutí, přičemž vytváří příslušnou rozhodovací praxi.
5. Rozhodovací praxe vytvořená takovými rozhodnutími o opravném prostředku je závazná pro hospodářsko-správní soudy, pro daňové orgány autonomních oblastí a pro města s autonomním statusem a pro ostatní státní daňovou správu a autonomní oblasti a města s autonomním statusem."

31 – Nebo generální ředitelé pro oblast daní autonomních oblastí a měst s autonomním statusem nebo obdobné orgány, pokud se opravný prostředek týká rozhodnutí orgánu závislého na příslušné autonomní oblasti nebo města s autonomním statusem.

34. V této věci bylo konstatováno, že úředník vykonávající funkci soudního tajemníka (Secretario Judicial) dostává od nadřízeného orgánu „pokyny, které je […] povinen při plnění všech svých úkolů dodržovat“, s výjimkou případů, kdy vykonává pravomoc, která se týká soudních veřejných listin. Soudní dvůr konstatoval, že Secretario Judicial (soudní tajemník) v této věci pověřený k rozhodnutí v řízení o zaplacení příslušné odměny byl „ve věci v původním řízení povinen dodržovat zásady jednotného postupu a hierarchické podřízenosti.“ [32]

35. Z toho vyplynulo, že Secretario Judicial nebyl „soudem“ ve smyslu článku 267 SFEU.

36. Z důvodů, které jsem již uvedl, se nedomnívám, že členové TEAC mají požadovaný stupeň nezávislosti, aby tento orgán mohl být řádně považován za soud ve smyslu článku 267 SFEU. K uvedenému závěru jsem dospěl z následujících důvodů.

37. Zaprvé, i když TEAC jednoznačně uplatňuje právo a běžné právní standardy při rozhodování daňových sporů a má stupeň stálosti charakteristický pro soudní orgány, členové TEAC postrádají podstatnou vlastnost v podobě pevné délky výkonu funkce [33], která je nezbytným předpokladem pro výkon spravedlnosti, jak stanovil Soudní dvůr v bodě 45 rozsudku ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

38. Samotná skutečnost, že členové TEAC byli odvoláni královským nařízením z důvodů, které se zdají být výhodné pro tehdejší vládu, je sama o sobě dostatečná k prokázání toho, že TEAC postrádá tuto zásadní a podstatnou vlastnost [34]. Aby byl tento aspekt požadavku na nezávislost splněn, bylo by nezbytné, aby členové TEAC měli skutečné a účinné právní záruky proti odvolání, s výjimkou řádného důvodu nebo nezpůsobilosti k výkonu funkce.

39. Zadruhé další aspekt požadavku nezávislosti, jak je formulován v bodě 44 rozsudku ze dne 27. února 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), spočívá v požadavku, že daný orgán „vykonává své soudní funkce zcela samostatně, není hierarchicky vázán ani podřízen a od nikoho nepřijímá příkazy či pokyny jakéhokoliv původu.“

40. Totéž lze říct v projednávané věci, pokud jde o mimořádný opravný prostředek směřující ke sjednocení rozhodovací praxe, jelikož generální ředitel samotného orgánu, který podal opravný prostředek, bude na základě článku 243 LGT zasedat jako člen zvláštního senátu TEAC, který bude opravný prostředek projednávat, stejně jako generální ředitel státní agentury pro správu daní, která vydala samotné rozhodnutí napadené opravným prostředkem. I když je pravda, že zájmy daňového poplatníka bude pravděpodobně zastupovat předseda Rady pro ochranu daňových poplatníků [35], nic to

32 – Viz rozsudek ze dne 16. února 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, bod 41). Konečně, toto stanovisko zaujal rovněž Evropský soud pro lidská práva ve věci stížnosti č. 22107/93, rozsudek ze dne 25. února 1997, Findlay v. Spojené království (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), v němž poukázal na skutečnost, že za současného stavu vojenského soudnictví ve Spojeném království byli všichni členové příslušného vojenského soudu hodnostně podřízeni důstojníkovi svolávacímu soud. Evropský soud pro lidská práva v uvedené věci uvedl: „Za účelem zachování důvěry v nezávislost a nestrannost soudu mohou mít význam i pouhá zdání. Vzhledem k tomu, že všichni členové vojenského soudu, kteří rozhodovali o případu pana Findlaye, měli nižší hodnost než důstojník svolávací soud, a spadali pod jeho velení, mohly být pochybnosti p. Findlaye o nezávislosti a nestrannosti tohoto soudu objektivně odůvodněné […]“.

33 – Soudní dvůr odkazuje na „ochranu před odvoláním členů dotčeného orgánu“.

34 – V bodě 53 rozsudku ze dne 19. září 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), Soudní dvůr uvedl, že „tyto záruky nezávislosti a nestrannosti vyžadují existenci pravidel, zejména pokud jde o složení orgánu, jmenování, funkční období, jakož i důvody pro zdržení se hlasování, vyloučení pro podjatost a odvolání jeho členů, která umožní rozptýlit jakékoli legitimní pochybnosti procesních subjektů, pokud jde o neovlivnitelnost uvedeného orgánu ve vztahu k vnějším skutečnostem a jeho neutralitu ve vztahu k zájmům vzájemně se střetávajícím ve věci.“ Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

35 – Článek 34 odst. 2 LGT stanoví:
„Rada pro ochranu daňových poplatníků, která je součástí ministerstva financí, bude zajišťovat účinnost práv daňových poplatníků řešit stížnosti vyplývající z uplatňování daňového systému prováděného státními orgány a předkládat příslušné návrhy v podobě a s účinky stanovenými v nařízeních.“

nemění na tom, že z pohledu průměrného rozumného daňového poplatníka, který podal stížnost ohledně daně k TEAC, se musí samotný systém zavedený článkem 243 LGT v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku pro sjednocení rozhodovací praxe vzhledem ke konkrétnímu složení zvláštního senátu stanoveného zákonem *jevit* jako nakloněný ve prospěch daňových orgánů.

41. V každém případě skutečnost, že někteří členové zvláštního senátu TEAC mají silné institucionální vazby na daňovou správu, musí sama o sobě rovněž zpochybňovat nezávislost TEAC. Jak uvedl Soudní dvůr v bodě 49 rozsudku ze dne 19. září 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), „pojem nezávislost, který je vlastní poslání rozhodovat jako soudní orgán, především znamená, že dotyčný orgán je třetí osobou ve vztahu k orgánu, který přijal rozhodnutí, proti němuž byl podán opravný prostředek“. Vzhledem k hierarchickému statusu a postavení v rámci daňové správy generálního ředitele pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí, generálního ředitele státní agentury pro správu daní, generálního ředitele nebo ředitele odboru státní agentury pro správu daní, by bylo obtížné říci, že by tyto osoby mohly být považovány za třetí strany v daňovém sporu ve smyslu zamýšleném Soudním dvorem v rozsudku ze dne 19. září 2006 Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Navíc samotná skutečnost, že článek 243 LGT stanoví pro takové mimořádné opravné řízení opravný prostředek, který mohou podat pouze daňové orgány, vyvolává dojem, že by se TEAC patrně neměl příliš snadno odchylovat od výkladu daňových právních předpisů upřednostňovaného příslušnými orgány, neboť pokud by tak někdy učinil, mohl by generální ředitel pro oblast daní ministerstva hospodářství a financí zahájit mimořádné odvolací řízení podle článku 243 LGT. To je dále v rozporu s pojetím nezávislosti, neboť samotná existence tohoto řízení a členství ve zvláštním senátu mohou sloužit jako forma jemného tlaku, který by ve smyslu formulace Soudního dvora v bodě 37 rozsudku ze dne 16. února 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), „[mohl] ohrozit nezávislost rozhodování jeho členů ve sporech, které jim jsou předloženy“.

43. Ze všech těchto důvodů jsem proto toho názoru, že TEAC nesplňuje požadavky nezávislosti nezbytné k tomu, aby byl považován za „soud“ ve smyslu článku 267 SFEU. I když Soudní dvůr nepoužívá žádný striktní systém rozhodovací praxe, je nicméně zřejmé, že odůvodnění rozsudku ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), je neuspokojivé, a proto by se jím toto rozhodnutí, pokud jde o tuto otázku, již nemělo řídit.

44. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr rozhodl, že nemá pravomoc rozhodovat o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené TEAC.

IV. Závěry

45. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl, že nemá pravomoc k rozhodnutí o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko).