Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GERARD HOGAN
prednesené 1. októbra 2019 [1]

Vec C-274/14

Banco de Santander SA

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal-Económico Administrativo Central (Ústredný daňový súd, Španielsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Štátna pomoc – Daňový systém – Daň z príjmov právnických osôb – Odpočet – Odpisovanie goodwillu vzniknutého tým, že podniky, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, nadobudnú podiely vo výške najmenej 5 % v podnikoch, ktoré sú daňovými rezidentmi mimo Španielska – Článok 267 ZFEÚ – Prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania – Pojem ‚súdny orgán' – Nezávislosť – Nedostatok právomoci Súdneho dvora"

I. Úvod

1. Generálny advokát Saggio vo svojich návrhoch zo 7. októbra 1999 v spojených veciach Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489) dospel k záveru, že španielsky daňový súd, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña („regionálny daňový súd Katalánska, Španielsko") nebol súdnym orgánom v zmysle článku 177 Zmluvy o ES (teraz článok 267 ZFEÚ). [2] Keďže nebol presvedčený, že regionálny daňový súd Katalánska možno považovať za dostatočne nezávislý na to, aby spĺňal požiadavky stanovené Súdnym dvorom, konštatoval, že ho nemožno považovať za súdny orgán na účely článku 267 ZFEÚ.

2. Na tento účel poukázal generálny advokát Saggio na úzke štrukturálne väzby medzi regionálnym dňovým súdom Katalánska a Ministerio de Economía y Hacienda (španielske Ministerstvo hospodárstva a financií) [3], spolu so skutočnosťou, že predseda a členovia tohto súdu boli „štátni zamestnanci vymenovaní so súhlasom ministra". [4] Poznamenal tiež, že minister mal právomoc odvolať členov tohto súdu „avšak okolnosti, za ktorých môže byť táto právomoc vykonávaná sa nezdajú byť jasne a vyčerpávajúco definované zákonom". [5]

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, bod 26), v ktorých sa odvolával na postupné zmiernenie požiadavky nezávislosti, ktorá vyvrcholila v rozsudku z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145). Generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer súhlasil s posúdením, ktoré predniesol generálny advokát Saggio vo svojich návrhoch zo 7. októbra 1999 v spojených veciach Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489) a vo svojich návrhoch vo veci De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, bod 28) uviedol, že „členovia [daňového súdu] sú zamestnaní v administratíve a menovaní ministrom, ktorý má právomoc ich prepustiť bez dodržania zákonom jasne a kategoricky stanovených podmienok. Preto nie je možné tvrdiť, že pravidlá fungovania tohto orgánu zaručujú neodvolateľnosť jeho členov, a v dôsledku toho sa zdá pochybné, že má istý stupeň nezávislosti, ktorý mu umožňuje odolať prípadnému neprimeranému zásahu a nátlaku zo strany výkonnej moci". Generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer dospel k záveru, že [daňové súdy] nemožno označiť ako „súdne".

3 Pozri bod 15 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Saggio v spojených veciach Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489, bod 15). Zo spisu vyplýva, že príslušným španielskym ministerstvom je v súčasnosti Ministerstvo financií a štátnej služby (Ministerio de Hacienda y Función Pública). S cieľom vyhnúť sa nejasnostiam sa budem naďalej odvolávať na Ministerstvo hospodárstva a financií.

4 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saggio v spojených veciach Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489, bod 16).

5 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saggio v spojených veciach Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489, bod 16).

3. Súdny dvor v rozsudku z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), nesúhlasil s návrhmi, ktoré predniesol generálny advokát Saggio. Dospel k záveru, že došlo k „oddeleniu funkcií medzi na jednej strane oddeleniami daňového úradu zodpovedného za správu, zúčtovanie a vymáhanie daní“ a na druhej strane regionálnym daňovým súdom Katalánska, ktorý rozhodoval „o sťažnostiach podaných proti rozhodnutiam týchto oddelení bez toho, aby dostal od daňového úradu akékoľvek pokyny“. [6]

4. Od rozsudku z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), neostali právne predpisy Únie nezmenené. Článok 2 ZEÚ teraz stanovuje, že Únia je založená na hodnote rešpektovania zásad právneho štátu. Článok 19 ods. 2 ZEÚ stanovuje, že sudcovia a generálni advokáti Súdneho dvora „sa vyberajú z osôb, ktoré poskytujú záruku úplnej nezávislosti“. Článok 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“) stanovuje záruku účinného prostriedku nápravy a prejednania pred „nezávislým a nestranným súdom“.

5. V súlade s týmto vývojom Zmluvy a Charty Súdny dvor postupne vyvinul pôsobivú škálu judikatúry, týkajúcu sa požiadaviek nezávislosti súdnictva. Veľkú časť z tejto súčasnej judikatúry zhrnul Súdny dvor v rozsudku z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. V tomto rozsudku Súdny dvor zdôraznil, že nezávislosť vnútroštátnych súdov je nevyhnutná „na zabezpečenie správneho fungovania systému súdnej spolupráce, ktorá je stelesnená v mechanizme prejudiciálneho konania zakotvenom v článku 267 ZFEÚ“. [7] Podstatu týchto požiadaviek nezávislosti súdnictva Súdny dvor obdivuhodne zhrnul takto:

„Nezávislosť vnútroštátnych súdov je najmä nevyhnutná na zabezpečenie správneho fungovania systému súdnej spolupráce, ktorá je stelesnená v mechanizme prejudiciálneho konania zakotvenom v článku 267 ZFEÚ tým, že… uvedený mechanizmus [môže] aktivovať iba orgán, ktorý je poverený uplatňovaním práva Únie a ktorý predovšetkým spĺňa toto kritérium nezávislosti.

Pojem nezávislosť najmä predpokladá, že dotknutý orgán vykonáva svoje súdne úlohy samostatne, nikomu hierarchicky nepodlieha alebo nie je podriadený a od nikoho neprijíma príkazy alebo inštrukcie, čím je chránený pred vonkajšími zásahmi alebo tlakmi, ktoré by mohli ohroziť nezávislosť rozhodovania jeho členov a ovplyvniť ich rozhodnutia…

Rovnako ako *neodvolateľnosť* členov príslušného orgánu (pozri najmä rozsudok z 19. septembra 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, bod 51) aj finančné ohodnotenie týchto členov platom vo výške zodpovedajúcej významu nimi vykonávanej funkcie predstavuje záruku, ktorá je inherentnou súčasťou nezávislosti sudcov.“ [8]

II. Skutkové okolnosti predchádzajúce návrhu na začatie prejudiciálneho konania

7. To všetko je v centre pozornosti tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktorý podal Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (Ústredný daňový súd Madrid, Španielsko, ďalej len „TEAC“) v zmysle rozhodnutia z 2. apríla 2014, podaného na Súdny dvor 5. júna 2014. Hoci sa predmetný návrh týka TEAC, podobné subjekty sa nachádzajú aj v rôznych autonómnych spoločenstvách Španielska. Vo veci, ktorá viedla k rozsudku z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), podal návrh na začatie prejudiciálneho konania regionálny

6 Rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 39).

7 Rozsudok z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, bod 43).

8 Rozsudok z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, body 43 až 45). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

daňový súd Katalánska, avšak na účely prejednávanej veci nie je vôbec relevantné, či daňový súd sídli centrálne v Madride (ako v prejednávanej veci) alebo v autonómnom spoločenstve (ako v prípade, v ktorom bol vydaný rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145).

8. Návrh na začatie prejudiciálneho konania v prejednávanej veci sa týka najmä výkladu rozhodnutia Komisie 2011/5/ES z 28. októbra 2009 (týkajúceho sa aspektov štátnej pomoci osobitného španielskeho daňového systému stanovujúceho odpisovanie finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch), uplatňovaného Španielskym kráľovstvom.[9] Tento návrh tiež nastoľuje otázku platnosti rozhodnutia Komisie 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[10] a 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 (oznámené pod číslom C (2014) 7280).[11]

9. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci odvolania podaného bankovou inštitúciou Banco de Santander na TEAC, proti platobnému výmeru vyhotovenému španielskou daňovou inšpekciou. Tento platobný výmer bol vyhotovený po nadobudnutí 100 % akcií nemeckej spoločnosti AKB v máji 2002 spoločnosťou Banco de Santander za sumu 1 099 999 999 eur. O šesť mesiacov neskôr Banco de Santander previedla akcie spoločnosti AKB na dve prepojené spoločnosti. Banco de Santander napokon tvrdila, že finančný goodwill spojený s touto transakciou by sa mohol odpisovať v súlade s daňovými výhodami stanovenými v španielskych daňových právnych predpisoch.

10. Na účely prejednávanej veci nie je potrebné podrobne skúmať podstatu návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani jeho skutočne spletitú procesnú históriu, keďže tento návrh bol pozastavený, pretože prvýkrát bol podaný v roku 2014 z dôvodu existencie viacerých konaní, ktorými bola napadnutá zákonnosť rozhodnutia 2011/5 pred Všeobecným súdom a Súdnym dvorom, najmä vo veci, v ktorej bol vydaný 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).[12] Chcel by som tiež poznamenať, že zákonnosť rozhodnutia 2015/314 je v súčasnosti napadnutá aj na Všeobecnom súde.[13]

III. Právomoc Súdneho dvora

11. Dôvod, prečo som len mierne načrtol podstatu návrhu na začatie prejudiciálneho konania a doterajšiu históriu konania, je ten, že v súčasnosti je pred Súdnym dvorom iba jedna otázka, totiž, či je TEAC „súdnym orgánom“ na účely článku 267 ZFEÚ.

12. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania TEAC uvádza, že daňové súdy sú súdne orgány na účely článku 267 ZFEÚ, keďže spĺňajú požiadavky stanovené príslušnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. TEAC uviedol, že toto stanovisko bolo potvrdené rozsudkom z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145). Je potrebné poznamenať, že v bode 38 rozsudku z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), Súdny dvor

9 Rozhodnutie Komisie 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).

10 Ú. v. EÚ C 258, 2013, s. 8.

11 Ú. v. EÚ L 56, 2015, s. 38.

12 Európska komisia odvolaním vo veci C-20/15 P požiadala Súdny dvor, aby zrušil rozsudok zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), ktorým Všeobecný súd zrušil článok 1 ods. 1 a článok 4 rozhodnutia 2011/5. Súdny dvor zrušil rozsudok Všeobecného súdu a vec mu vrátil. V rozsudku z 15. novembra 2018, World Duty Free Group/Komisia (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), Všeobecný súd zamietol návrh na zrušenie rozhodnutia 2011/5. Vo veci C-64/19 P Španielske kráľovstvo podalo 29. januára 2019 odvolanie proti rozsudku Všeobecného súdu z 15. novembra 2018 vo veci T-219/10, RENV World Duty Free Group/Komisia (Ú. v. EÚ C 112, 2019, s. 36).

13 Pozri napríklad vec T-252/15 – žaloba podaná 21. mája 2015 – Ferrovial a i./Komisia (Ú. v. EÚ C 245, 2015, s. 35).

uviedol, že medzi kritériami, ktoré treba zohľadniť pri posúdení, či orgán má postavenie „súdneho orgánu“, sa nachádzajú kritériá ako zriadenie orgánu zákonom, jeho trvalosť, záväznosť jeho právomoci, kontradiktórna povaha konania, uplatňovanie právnych noriem týmto orgánom, ako aj jeho nezávislosť. Komisia vo svojich pripomienkach vyjadrila pochybnosti, pokiaľ ide o nezávislosť TEAC. Rozhodnutím z 30. apríla 2019 Súdny dvor rozhodol, že otázka, či má právomoc odpovedať na otázky položené TEAC, by sa mala preskúmať najskôr. Účastníkom konania bolo zaslaných niekoľko písomných otázok týkajúcich sa judikatúry Súdneho dvora, aby mohol v tejto veci predložiť písomné pripomienky a 2. júla 2019 sa konalo pojednávanie.

13. Ak TEAC nie je takým súdnym orgánom, nie je teda možné odpovedať na otázky obsiahnuté v návrhu TEAC na začatie prejudiciálneho konania, pretože Súdny dvor nemá právomoc na začatie prejudiciálneho konania. Ak by sa však dospelo k opačnému stanovisku, potom by Súdny dvor bol samozrejme povinný zaoberať sa vecnou podstatou týchto otázok v následnom rozsudku.

14. To všetko opäť vyvoláva základnú otázku, či rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), ostáva právne relevantný vzhľadom na vývoj judikatúry Súdneho dvora od prvého vyhlásenia tohto rozsudku.

15. Podľa môjho názoru rozhodnutie Súdneho dvora v tejto veci, podľa ktorého daňové súdy disponujú dostatočnými zárukami nezávislosti na to, aby sa kvalifikovali ako súdne orgány v zmysle článku 267 ZFEÚ, nie je naďalej udržateľné – prinajmenšom v zmysle odôvodnenia Súdneho dvora v neskorších veciach, ako rozsudok z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Preto sa domnievam, že rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), by sa v prejednávanej veci nemal nasledovať. Podľa môjho názoru TEAC nedisponuje dostatočnou mierou nezávislosti, aby mohol predstavovať „súdny orgán“ v zmysle článku 267 ZFEÚ. Z uvedeného teda vyplýva, že Súdny dvor nemá právomoc odpovedať na otázky položené TEAC.

16. Predtým, ako vysvetlením, prečo som dospel k tomuto záveru, je potrebné najskôr preskúmať príslušné španielske právne predpisy a prax.

A. Príslušné ustanovenia španielskeho práva a prax

17. Súčasná právna úprava, ktorou sa riadi TEAC, je uvedená v rôznych španielskych zákonoch a dekrétoch. Úlohou TEAC je riešiť sťažnosti podané proti správnym aktom, ktoré okrem iného vydávajú orgány Ministerstva hospodárstva a financií. Táto funkcia bola pôvodne udelená daňoým súdom podľa kráľovského zákonného dekrétu zo 16. júna 1924.

18. Súčasné nariadenie o TEAC je uvedené v Ley 58/2003 General Tributaria (zákon č. 58/2003, ktorým sa ustanovuje Všeobecný daňový zákonník) zo 17. decembra 2003 (ďalej len „LGT“) [14] a v Real Decreto 520/2005 (kráľovský dekrét č. 520/2005) z 13. mája 2005. [15] Tento dekrét bol však novelizovaný.

14 *BOE*, č. 302 z 18. decembra 2003, s. 44987.

15 *BOE*, č. 126 z 27. mája 2005, s. 17835.

1. Vymenovanie a odvolanie predsedu a členov TEAC z funkcie

19. Predseda [16] a členovia [17] TEAC sú štátni zamestnanci, ktorí sú zodpovední za riešenie daňových sporov. Sú menovaní na základe kráľovského dekrétu španielskou vládou (Radou ministrov) na návrh ministra hospodárstva a financií spomedzi štátnych zamestnancov, ktorí majú v tejto oblasti potrebné skúsenosti a reputáciu. Jednotlivé daňové súdy (vrátane TEAC) navyše nespadajú pod záštitu Ministerstva spravodlivosti, ani orgánu zodpovedného za organizáciu súdov; sú skôr neoddeliteľnou súčasťou Ministerstva hospodárstva a financií. [18]

20. Aj keď je pravda, že členovia TEAC nie sú sami zodpovední za skutočnú správu a výber daní, napriek tomu je ťažké vyhnúť sa dojmu, že samotný TEAC je neoddeliteľnou súčasťou celého systému správy daní v Španielsku.

21. Banco de Santander uviedla, že mandát predsedu a členov TEAC je na dobu neurčitú a môže trvať až do dôchodku. Ďalej tvrdí, že skutočnosť, že predsedu a členov TEAC vymenúva a odvoláva dekrétom Rada ministrov, ktorá je najvyšším kolektívnym orgánom výkonnej zložky, vylučuje akékoľvek zasahovanie daňovej správy. Podľa spoločnosti Banco de Santander navyše právomoc vlády menovať, odvolať alebo neobnoviť mandát členov súdu nemá sama osebe vplyv na ich nezávislosť. Ďalej tvrdia, že právomoc menovať a odvolávať členov na základe vlastného uváženia nie je prekvapujúca, pretože ide o mandáty na dobu neurčitú. Dôsledky tejto právomoci sú v skutočnosti podobné dôsledkom právomoci neobnoviť mandát, ak je na dobu určitú.

22. Španielska vláda uviedla, že členovia daňových súdov sú menovaní na dobu neurčitú a nepodliehajú zmenám v zložení vlády. Je to vidieť vo vzťahu k TEAC, ktorého členovia sú menovaní na dlhé obdobie, aj na desaťročia, napriek politickým zmenám v priebehu štvorročných volebných období. Navyše podľa španielskej vlády sa na členov daňových súdov vzťahujú rovnaké pravidlá o zdržaní sa hlasovania a námietke zaujatosti ako pri správnych súdoch. Tieto pravidlá sú výslovne uvedené v španielskych právnych predpisoch a uplatňujú sa celkom obvyklým spôsobom. Nezávislosť daňových súdov je posilnená skutočnosťou, že ich členovia môžu vyjadrovať nesúhlasné stanoviská.

23. Chcel by som poznamenať, že právomoc Rady ministrov vymenovať členov TEAC sa vzťahuje aj na právomoc odvolať členov TEAC, ktorí, zdá sa, môžu byť odvolaní prostredníctvom jednoduchého zverejnenia kráľovského dekrétu v španielskom úradnom vestníku. [19] Ako uviedla Komisia vo svojich písomných odpovediach na určité otázky, ktoré Súdny dvor konkrétne položil účastníkom konania, táto právomoc sa v posledných rokoch často uplatňovala.

24. Napríklad, ako uviedla Komisia, 13. januára 2012 boli odvolaní predseda TEAC [20] a člen TEAC [21] a tento člen bol vymenovaný za nového predsedu TEAC. [22] Rovnako 1. júna 2018 bol odvolaný predseda TEAC [23] a za predsedu bol vymenovaný niekto iný. [24] Dňa 6. júla 2018 boli odvolaní ďalší štyria členovia TEAC a ďalších osem bolo potvrdených. [25]

16 Je na úrovni generálneho riaditeľa Ministerstva hospodárstva a financií.

17 Sú na úrovni zástupcu generálneho riaditeľa Ministerstva hospodárstva a financií.

18 Pozri článok 6 Real Decreto 1113/2018 (kráľovský dekrét č. 1113/2018) zo 7. septembra 2018. Je potrebné uviesť, že napriek skutočnosti, že daňové súdy podávajú správu ministrovi financií, článok 6 ods. 1 Real Decreto 1113/2018 (kráľovský dekrét č. 1113/2018) uvádza, že tým nie je dotknutá ich funkčná nezávislosť pri riešení hospodárskych a správnych sporov.

19 Článok 29 ods. 2 kráľovského dekrétu č. 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012 (kráľovský dekrét č. 117/2012) z 13. januára 2012, BOE č. 12 zo 14. januára 2012, s. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (kráľovský dekrét č. 118/2012) z 13. januára 2012, BOE č. 12 zo 14. januára 2012, s. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (kráľovský dekrét č. 125/2012) z 13. januára 2012, BOE č. 12 zo 14. januára 2012, s. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (kráľovský dekrét č. 614/2018) z 22. júna 2018, BOE č. 152 z 23. júna 2018, s. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (kráľovský dekrét č. 620/2018) z 22. júna 2018, BOE č. 152 z 23. júna 2018, s. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (kráľovský dekrét č. 836/2018) zo 6. júla 2018, BOE č. 164 zo 7. júla 2018, s. 68370.

25. Samozrejme, nemám v úmysle spochybňovať legitímnosť konkrétnych nominácií ani odvolaní z funkcie, o ktorých Komisia informovala Súdny dvor. Aj keď mnoho členov jednotlivých daňových súdov (vrátane TEAC) môže zostať vo funkcii pomerne dlhý čas,[26] čo je skutočnosť, na ktorú upozornila španielska vláda, je zarážajúce, že neexistujú jasné legislatívne záruky, ktoré by zabezpečili neodvolateľnosť bez opodstatneného dôvodu alebo zjavnej nespôsobilosti predsedu a členov týchto subjektov na výkon funkcie.

26. V tomto ohľade bola história na strane generálneho advokáta Saggia vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), keď vyjadril znepokojenie nad tým, že okolnosti, za ktorých sa môže vykonať odvolacia právomoc, „sa nezdajú byť jasne a vyčerpávajúco definované zákonom“.[27] Za súčasného stavu španielskeho práva nakoniec predseda a členovia TEAC zastávajú funkciu podľa vôle španielskej vlády (Rady ministrov). Predseda a členovia TEAC preto teoreticky ani reálne nepožívajú stálosť funkčného obdobia alebo akúkoľvek záruku proti odvolaniu s výnimkou opodstatneného dôvodu alebo nespôsobilosti spôsobom, ktorý je obvyklým a nevyhnutným aspektom nezávislosti súdnictva a ktorý odráža teória a prax ústav a základných zákonov všetkých členských štátov Únie.

2. Článok 243 LGT – mimoriadne odvolanie na účely zjednotenia rozhodovacej praxe

27. Právomoc daňových súdov je povinná a len v prípade, ak sa spor nevyrieši do jedného roka, možno sa obrátiť na riadne španielske súdy.[28] Rovnako niet pochýb o tom, že daňové súdy (vrátane TEAC) sú pri rozhodovaní o týchto daňových sporoch viazané platnými právnymi predpismi a uplatňujú konvenčné právne normy.

28. Okrem štandardných odvolaní podaných regionálnymi a miestnymi daňovými súdmi na TEAC,[29] článok 243 LGT obsahuje ustanovenie, ktoré sa nazýva mimoriadne odvolanie na účely zjednotenia rozhodovacej praxe.[30]

29. Z ustanovení článku 243 LGT vyplýva, že španielske daňové úrady môžu podať mimoriadne odvolanie na Osobitnú komoru TEAC, ak tvrdia, že predchádzajúce rozhodnutie alebo rozhodnutia tohto orgánu sú chybné.

26 Možno aspoň čiastočne z dôvodu ich časovo neobmedzeného mandátu.

27 Návrhy v spojených veciach Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:1999:489, bod 16).

28 Pozri článok 240 ods. 1 a článok 249 LGT.

29 Pozri článok 241 LGT.

30 Článok 243 LGT, nazvaný „Mimoriadne odvolanie na účely zjednotenia rozhodovacej praxe“, stanovuje:
„1. Generálny riaditeľ pre dane Ministerstva hospodárstva a financií môže podať mimoriadne odvolanie na účely zjednotenia rozhodovacej praxe proti daňovým rozhodnutiam vydaným Ústredným daňovým súdom, ak generálny riaditeľ nesúhlasí s obsahom týchto rozhodnutí.
Takéto mimoriadne odvolanie môžu podať aj generálni riaditelia pre dane autonómnych spoločenstiev a miest s nezávislým štatútom alebo rovnocenné orgány, ak sa toto odvolanie týka rozhodnutia orgánu závislého od príslušného autonómneho spoločenstva alebo mesta s nezávislým štatútom.
2. Osobitná komora pre zjednotenie rozhodovacej praxe je oprávnená rozhodnúť o tomto odvolaní. Osobitná komora je zložená z predsedu Ústredného daňového súdu, 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 štátnej správy daní, s ktorou je funkčne spojený orgán, ktorý vydal akt uvedený v rozhodnutí, ktoré je predmetom odvolania, a predsedu Rady pre obranu daňovníkov.
Ak sa odvolanie týka rozhodnutia orgánu, ktorý je závislý od autonómneho spoločenstva alebo mesta s autonómnym štatútom, odkazy na riaditeľa Štátnej agentúry pre správu daní a na generálneho riaditeľa alebo riaditeľa oddelenia Štátnej agentúry pre správu daní sa považujú za rovnocenné alebo podobné orgánom uvedeného autonómneho spoločenstva alebo mesta s autonómnym štatútom.
3. Rozhodnutie o odvolaní sa prijíma väčšinou [hlasov] členov Osobitnej komory. V prípade rovnosti hlasov má rozhodujúci hlas vždy predseda.
4. Rozhodnutie o odvolaní ma byť vydané do 6 mesiacov a musí rešpektovať konkrétnu právnu situáciu týkajúcu sa napadnutého rozhodnutia, pričom vytvára príslušnú rozhodovaciu prax.
5. Rozhodovacia prax vytvorená takýmito rozhodnutiami o odvolaní je záväzná pre daňové súdy, pre daňové orgány autonómnych spoločenstiev a miest s autonómnym štatútom a pre zvyšok štátnej daňovej správy a autonómnych spoločenstiev a miest s autonómnym štatútom.“

30. Je obzvlášť pozoruhodné, že predmetné odvolanie môže podať iba generálny riaditeľ pre dane Ministerstva hospodárstva a financií[31], hoci tento pôsobí aj ako súčasť Osobitnej komory TEAC spolu s generálnym riaditeľom Štátnej agentúry pre správu daní, generálnym riaditeľom alebo riaditeľom odboru Štátnej agentúry pre správu daní, s ktorou je funkčne spojený orgán, ktorý vydal akt uvedený v rozhodnutí, ktoré je predmetom odvolania, a predseda Rady na obranu daňovníkov.

31. Skutočnosť, že generálny riaditeľ odboru Štátnej agentúry pre správu daní je tiež jedným z ôsmich členov Osobitnej komory, hoci je to jej alebo jeho agentúra, ktorá vydala rozhodnutie, ktoré je predmetom odvolania, je tiež veľmi osobitá. Podľa môjho názoru je v rozpore s maximou *nemo iudex in causa sua* a samozrejme v rozpore so základnou zásadou stanovenou v článku 47 druhom odseku Charty, požadujúcou nezávislý a nestranný súd.

B. O tom, či TEAC disponuje potrebnou mierou nezávislosti, aby mohol byť považovaný za súdny orgán v zmysle článku 267 ZFEÚ

32. Ako zdôraznila generálna advokátka Stix-Hackl v bode 45 svojich návrhov vo veci Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), kritérium nezávislosti „je najdôležitejším rozlišovacím znakom pre odlíšenie vnútroštátneho súdu od správneho orgánu“.

33. Súdny dvor v bodoch 37 a 38 rozsudku zo 16. februára 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), v rovnakom zmysle konštatoval:

„V tejto súvislosti treba pripomenúť, že požiadavka nezávislosti vnútroštátneho orgánu predkladajúceho návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje dve hľadiská. Prvé, vonkajšie hľadisko predpokladá, že orgán svoje úlohy vykonáva samostatne, nikomu hierarchicky nepodlieha alebo nie je podriadený a od nikoho neprijíma príkazy alebo inštrukcie…, čím je chránený pred vonkajšími zásahmi alebo tlakmi, ktoré by mohli ohroziť nezávislosť rozhodovania jeho členov v súvislosti so spormi, ktoré prejednávajú. … Druhé, vnútorné, hľadisko pridáva pojem nestrannosť a týka sa rovnakého odstupu od účastníkov konania a ich príslušných záujmov vo vzťahu k predmetu sporu. Toto hľadisko vyžaduje rešpektovanie objektívnosti a neexistenciu akéhokoľvek záujmu na vyriešení sporu mimo striktného uplatnenia právneho predpisu.“

34. V uvedenej veci bolo rozhodnuté, že štátny zamestnanec vykonávajúci funkciu súdneho tajomníka (Secretario Judicial) „prijíma a je povinný rešpektovať pokyny svojho nadriadeného“ okrem prípadov výkonu zverenej súdnej právomoci. Súdny dvor konštatoval, že Secretario Judicial (súdny tajomník) rozhoduje o žalobe o zaplatenie odmeny advokáta, o akú išlo „v konaní vo veci samej, dodržiavajúc zásady jednotného postupu a hierarchickej závislosti“.[32]

35. Z uvedeného vyplýva, že Secretario Judicial nebol „súdnym orgánom“ v zmysle článku 267 ZFEÚ.

36. Z dôvodov, ktoré som už uviedol, sa nedomnievam, že by členovia TEAC mali potrebnú mieru nezávislosti, aby sa tento orgán mohol považovať za súdny orgán v zmysle článku 267 ZFEÚ. K tomuto záveru som dospel z nasledujúcich dôvodov.

31 Alebo generálni riaditelia pre dane autonómnych spoločenstiev a miest s autonómnym štatútom alebo rovnocenné orgány, ak sa odvolanie týka rozhodnutia orgánu závislého od príslušného autonómneho spoločenstva alebo mesta s autonómnym štatútom.

32 Pozri rozsudok zo 16. februára 2017, Margarit Panicello (C 503/15, EU:C:2017:126, bod 41). Tento bod uviedol aj Európsky súd pre ľudské práva v sťažnosti č. 22107/93, rozsudok z 25. februára 1997, Findlay v. Spojené kráľovstvo (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), kde poukázal na skutočnosť, že za daného stavu vojenského súdnictva v Spojenom kráľovstve boli všetci členovia dotknutého vojenského súdu hodnostne podriadení dôstojníkovi zvolávajúcemu súd. Európsky súd pre ľudské práva v tejto veci poznamenal: „V záujme zachovania dôvery v nezávislosť a nestrannosť súdu môžu byť vonkajšie okolnosti dôležité. Keďže všetci členovia vojenského súdu, ktorí rozhodli vo veci pána Findlaya, boli hodnostne podriadení zvolávajúcemu dôstojníkovi a spadali pod jeho velenie, možno pochybnosti pána Findlaya o nezávislosti a nestrannosti tohto súdu objektívne odôvodniť…“.

37. Po prvé, aj keď TEAC jasne uplatňuje právo a konvenčné právne normy pri riešení daňových sporov a má stupeň trvalosti, ktorý je charakteristický pre súdne orgány, členom TEAC chýba podstatná kvalita stálosti výkonu funkcie,[33] ktorá, ako zdôraznil Súdny dvor v bode 45 rozsudku z 27. februára 2018, Associateão Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), je predpokladom výkonu spravodlivosti.

38. Samotná skutočnosť, že členovia TEAC boli odvolaní kráľovským dekrétom z dôvodov, ktoré sa zdajú byť vyhovujúce pre vtedajšiu vládu, sama osebe postačuje na preukázanie toho, že TEAC nedisponuje touto zásadnou a podstatnou vlastnosťou.[34] Na splnenie aspektu požiadavky nezávislosti by bolo potrebné, aby členovia TEAC mali k dispozícii skutočné a efektívne právne záruky proti odvolaniu s výnimkou opodstatnených dôvodov alebo nespôsobilosti.

39. Po druhé, ďalším aspektom požiadavky nezávislosti vyjadrenej v bode 44 rozsudku z 27. februára 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), je požiadavka, že dotknutý orgán „vykonáva svoje súdne úlohy samostatne, nikomu hierarchicky nepodlieha alebo nie je podriadený a od nikoho neprijíma príkazy alebo inštrukcie“.

40. V prejednávanej veci by sa dal vyvodiť obdobný záver, pokiaľ ide o mimoriadne odvolanie na účely zjednotenia rozhodovacej praxe, keďže generálny riaditeľ samotného subjektu, ktorý podal odvolanie, bude v zmysle článku 243 LGT vykonávať funkciu ako člen Osobitnej komory TEAC, ktorá prejednáva odvolanie, ako aj generálny riaditeľ Štátnej agentúry pre správu daní, ktorý prijal samotné napadnuté rozhodnutie. Aj keď je pravda, že záujmy daňovníka bude pravdepodobne zastupovať predseda Rady pre obranu daňovníkov,[35] stále platí, že podľa názoru priemerného, rozumného daňovníka, ktorý podal daňovú sťažnosť na TEAC, sa samotný systém ustanovený v článku 243 LGT pre postup mimoriadneho odvolania na účely zjednotenia rozhodovacej praxe, vzhľadom na špecifické zloženie Osobitnej komory stanovené zákonom, musí *javiť* naklonený v prospech daňových orgánov.

41. V každom prípade samotná skutočnosť, že niektorí členovia Osobitnej komory TEAC majú silné inštitucionálne väzby s daňovou správou, taktiež nevyhnutne spochybňuje nezávislosť TEAC. Ako uviedol Súdny dvor v bode 49 rozsudku z 19. septembra 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), „pojem nezávislosť, ktorý je súčasťou výkonu súdnictva, predovšetkým znamená, aby mal dotknutý orgán postavenie tretieho subjektu voči orgánu, ktorý vydal rozhodnutie, proti ktorému bol podaný opravný prostriedok“. Vzhľadom na hierarchický status a postavenie generálneho riaditeľa pre dane Ministerstva hospodárstva a financií, generálneho riaditeľa Štátnej agentúry pre správu daní, generálneho riaditeľa alebo riaditeľa odboru Štátnej agentúry pre správu daní v rámci daňovej správy, by bolo náročné konštatovať, že tieto osoby by mohli byť považované za tretie osoby v daňovom spore v zmysle predpokladanom Súdnym dvorom v rozsudku z 19. septembra 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Okrem toho samotná skutočnosť, že článok 243 LGT stanovuje takéto mimoriadne odvolacie konanie prostredníctvom odvolania, ktoré môžu podať iba daňové orgány, vyvoláva dojem, že TEAC by sa snáď nemal príliš ľahko odchyľovať od výkladu daňových právnych predpisov uprednostňovaných príslušnými orgánmi, pretože ak by to tak niekedy bolo, mohol by sa generálny riaditeľ pre dane Ministerstva hospodárstva a financií dovolávať mimoriadneho odvolacieho konania podľa článku 243 LGT. Ďalej je to v rozpore s vnímaním nezávislosti, keďže samotná existencia tohto konania

33 Súdny dvor odkazuje na „neodvolateľnosť členov príslušného orgánu“.

34 V bode 53 rozsudku z 19. septembra 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), Súdny dvor uviedol, že „tieto záruky nezávislosti a nestrannosti stanovujú ako požiadavku existenciu predpisov, najmä pokiaľ ide o zloženie orgánu, menovanie, funkčné obdobia, ako aj dôvody zdržania sa hlasovania, odmietnutia a *vylúčenia jeho členov*, ktoré umožňujú odstrániť každú oprávnenú pochybnosť zo strany účastníkov konania, pokiaľ ide o neovplyvniteľnosť uvedeného orgánu z vonkajšieho hľadiska a jeho neutralitu vo vzťahu k pred ním stojacim záujmom“. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

35 Článok 34 ods. 2 LGT stanovuje:
„Rada pre obranu daňovníkov, ktorá je integrovaná v rámci Ministerstva financií, zabezpečuje efektívnosť práv daňovníkov, vybavuje sťažnosti vyplývajúce z uplatňovania daňového systému vykonávaného štátnymi orgánmi a predkladá relevantné podnety a návrhy vo forme a s účinkami stanovenými v nariadeniach.“

a členstvo v Osobitnej komore môžu byť formou jemného nátlaku, ktorý by v zmysle formulácie Súdneho dvora uvedenej v bode 37 rozsudku zo 16. februára 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), mohol „ohroziť nezávislosť rozhodovania jeho členov v súvislosti so spormi, ktoré prejednávajú“.

43. Z týchto dôvodov sa domnievam, že TEAC nespĺňa požiadavky nezávislosti potrebné na to, aby ho bolo možné považovať za „súdny orgán“ v zmysle článku 267 ZFEÚ. Aj keď Súdny dvor nemá zavedený žiadny prísny systém rozhodovacej praxe, je zrejmé, že odôvodnenie uvedené v rozsudku z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145), je neuspokojivé a toto rozhodnutie by sa ním nemalo riadiť, pokiaľ ide o túto otázku.

44. Navrhujem preto, aby Súdny dvor rozhodol, že nemá právomoc rozhodovať o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal TEAC.

IV. Návrh

45. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol, že nemá právomoc rozhodovať o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný daňový súd, Španielsko).