

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2020. január 21.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – EUMSZ 267. cikk – A »nemzeti bíróság« fogalma – Szempontok – Az érintett nemzeti szerv függetlensége – A tagok elmozdíthatatlansága – Az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlansága”

A C-274/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Económico-Administrativo Central (központi adóügyi közigazgatási bíróság, Spanyolország) a Bírósághoz 2014. június 5-én érkezett, 2014. április 2-i határozatával terjesztett el

a **Banco de Santander SA**

által indított eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, R. Silva de Lapuerta elnökhelyettes, A. Arabadjiev, A. Prechal (előadó), M. Vilaras, P. G. Xuereb, L. S. Rossi és M. I. Jarukaitis tanácselnökök, Juhász E., M. Ilešić, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos és N. Piçarra bírák,

előtanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezető: L. Carrasco Marco tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. július 2-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Banco de Santander SA képviseletében J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero és J. M. Panero Rivas abogados,
- a spanyol kormány képviseletében kezdetben: M. A. Sampol Pucurull és A. Rubio González, később: S. Centeno Huerta és A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes és P. Nemečková, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2019. október 1-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégtértekre alkalmazott adózási amortizációról C 45/07 (ex

NN 51/07, ex CP 9/07) szóló, 2009. október 28-ai 2011/5/EK bizottsági határozat (HL 2011. L 7., 48. o.) 1. cikke (2) bekezdésének értelmezésére, az üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizációról szóló, SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) számú állami támogatási eljárásban 2013. július 17-én hozott, az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében meghatározott eljárás megindítását elrendelő bizottsági határozat érvényességére, valamint a külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén az üzleti vagy cégértékre alkalmazott adózási amortizációra vonatkozó program keretében Spanyolország által végrehajtott SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) számú állami támogatásról szóló, 2014. október 15-ai (EU) 2015/314 bizottsági határozat (HL 2015. L 56., 38. o.) érvényességére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Banco de Santander SA által indított, az Inspección Financiera (pénzügyi felügyeleti hatóság, Spanyolország) által kibocsátott adómegállapítási határozat elleni eljárás keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az Európai Unióban székhellyel rendelkező társaságokban részesedéssel rendelkező, német jog szerinti holdingtársaság teljes társasági részesedéseinek e bank általi megszerzéséből származó pénzügyi goodwill levonása.

Az uniós jog

A 2011/5 határozat

3 Amint az lényegében a 2011/5 határozat (4)–(6) preambulumbekkezdéséből kitűnik, az Európai Bizottság a 2007. október 10-ai, az Európai Unió Hivatalos Lapjában 2007. december 21-én közzétett, az Európai Parlament tagjai által 2005-ben és 2006-ban hozzá intézett több írásbeli kérdés, valamint egy magánjogi gazdasági szereplő 2007-ben hozzá intézett panaszja alapján elfogadott határozatával megindította az akkor az EK 88. cikk (2) bekezdésében meghatározott vizsgálati eljárást az 1995. december 27-ai Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades (a társasági adóról szóló 43/1995. sz. törvény; a BOE 1995. december 28-ai 310. száma, 37072. o.) 12. cikkének 5. bekezdésében meghatározott, és a 2004. március 5-ai Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló, egységes szerkezetbe foglalt 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet; a BOE 2004. március 11-ai 61. száma, 10951. o.; a továbbiakban: TRLIS) által átvett, a külföldi vállalkozásokban jelentős részesedéssel rendelkező spanyol vállalkozásokat megillető adózási amortizáció spanyol rendszerére vonatkozóan.

4 A 2002. január 1-jén hatályba lépett TRLIS 12. cikkének 5. bekezdésében meghatározott intézkedés előírja, hogy abban az esetben, ha valamely Spanyolországban adóköteles vállalkozás „külföldi társaságban” szerez részesedést, amennyiben e részesedés legalább 5%-os, és az adott részesedést legalább egy évig megszakítás nélkül birtokolják, az ebből eredő üzleti és cégérték – amelyet elkülönített immateriális eszközként kell feltüntetni a vállalkozás könyveiben – amortizációként levonható a vállalkozás által fizetendő társasági adó adóalapjából. Ez az amortizáció a részesedésszerzést követő húsz év alatt azonos részletekben vonható le.

5 A 2011/5 határozat 1. cikkének (1) bekezdésében a Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította a szóban forgó adóügyi rendelkezést.

6 E határozat 1. cikkének (2) és (3) bekezdése értelmében:

„(2) Ennek ellenére, a Közösségen belül részesedéseket szerzett kedvezményezettek, akik a TRLIS 12. cikkének 5. bekezdése révén a külföldi társaságokban közvetlenül vagy közvetve birtokukban álló tulajdonok után adókedvezményekben részesültek, amennyiben 2007. december 21. előtt az összes rájuk vonatkozó feltételnek megfeleltek – amellet, hogy teljesítették a részesedéseik legalább egy éven keresztül megszakítás nélküli birtoklásának feltételét –, azokban továbbra is részesülhetnek a támogatási rendszerben előírt amortizáció teljes ideje alatt.

(3) A Közösségen belüli részesedésszerzések után a TRLIS 12. cikkének 5. bekezdése alapján adókedvezményben részesült kedvezményezettek, amennyiben 2007. december 21. előtt visszavonhatatlan kötelezettséget vállaltak e jogok birtoklására, vagy amennyiben a szerződés a kérdéses ügyletre vonatkozóan felfüggesztett feltételt tartalmaz, amely azt a szabályozó hatóság elsőrendű engedélyéhez köti, vagy amennyiben az ügyletről 2007. december 21. előtt értesítés készült, azokban továbbra is részesülhetnek a támogatási rendszerben előírt amortizáció teljes ideje alatt a tulajdonjogok azon részére, amelyek a felfüggesztett feltétel megszűnésének időpontjától kezdve állnak birtokukban.”

7 Az említett határozat 4. cikke arra kötelezte a Spanyol Királyságot, hogy a szóban forgó adóügyi rendelkezés alapján nyújtott támogatásokat térítse vissza, az ugyanezen határozat 1. cikkének (2) bekezdésében foglalt feltételeknek megfelelő támogatások kivételével.

A 2011/282/EU határozat

8 A 2011/5 határozattal a Bizottság lezárta az eljárást a spanyol vállalkozások által az Unióban letelepedett vállalkozásokban történő részesedésszerzések tekintetében. Mindazonáltal a Bizottság folytatta az eljárást az Unión kívül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésre vonatkozóan.

9 A külföldi vállalkozásban való részesedésszerzés esetén Spanyolország által az üzleti és cégtérkére alkalmazott adózási amortizációról C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) szóló, 2011. január 12-én 2011/282/EU bizottsági határozat (HL 2011. L 135., 1. o.) 1. cikkének (1) bekezdésében a Bizottság a szóban forgó, a Spanyolországban adóköteles vállalkozások számára az Unión kívül letelepedett vállalkozásokban való részesedésszerzésből eredő üzleti és cégtérték amortizációját lehetővé tevő, adóelőnyt biztosító rendszert a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította.

10 E határozat 1. cikkének (2)–(5) bekezdése egyes olyan eseteket határoz meg, amelyekben az Unión kívüli részesedésszerzés után a szóban forgó adóügyi rendelkezés alapján adókedvezményben részesült kedvezményezettek továbbra is részesülhetnek az adókedvezményben az ezen rendszerben előírt teljes amortizációs időszakban.

11 Az említett határozat 4. cikkében a Bizottság arra kötelezte a Spanyol Királyságot, hogy térítse vissza az említett adóügyi rendelkezés alapján nyújtott támogatásokat.

A 2015/314 határozat

12 Az SA.35550 (13/C) (korábbi 13/NN) (korábbi 12/CP) számú állami támogatásra vonatkozóan az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdés szerinti eljárást megindító, 2013. július 17-én bizottsági határozattal a Bizottság úgy határozott, hogy megvizsgálja a TRLIS 12. cikk 5. bekezdésnek a Dirección General de Tributos (adó főigazgatóság, Spanyolország; a továbbiakban: DGT) és a Tribunal Económico-Administrativo Central (központi adóügyi közigazgatási bíróság, Spanyolország; a továbbiakban: TEAC) által elfogadott új, a szóban forgó adóügyi rendelkezés hatályát a közvetett részesedésszerzésre kiterjesztő közigazgatási

értelmezés uniós joggal való összeegyeztethetőségét.

13 Ez az eljárás a szóban forgó adóügyi rendelkezésre vonatkozó harmadik határozat, mégpedig a 2014. október 14-i 2015/314 határozat elfogadásával zárult le.

14 E határozatban a Bizottság megállapította, hogy az szóban forgó adóügyi rendelkezés, mivel immár kiterjed a külföldi illetőségű holdingtársaságokban való közvetett – nem belföldi illetőségű holdingtársaságokban való részesedésszerzés útján megvalósuló – részesedésszerzésekre, szintén összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és ezt meghaladóan az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével nyújtott állami támogatásnak minősül. Következésképpen a Bizottság kötelezte a spanyol hatóságokat a nyújtott támogatás visszatéríttetésére.

A spanyol jog

15 A madridi (Spanyolország) székhelyű TEAC az egyes központi adóhatóságok által hozott határozatokkal szembeni panaszokat bírálja el első és végső fokon. Ugyanakkor a más Tribunales Económico-Administrativos (adóügyi közigazgatási bíróságok, a továbbiakban: TEA-k), mégpedig a regionális, valamint a – ceutai (Spanyolország), illetve melillai (Spanyolország) székhelyű – helyi TEA-k által elfogadott határozatok tekintetében fellebbviteli testületként jár el.

16 A TEA-k jogi státuszát meghatározó spanyol szabályozás a 2015. szeptember 21-i Ley 34/2015 (a BOE 2015. szeptember 22-i 227. száma, 83633. o.) által módosított, 2003. december 17-i Ley 58/2003 General Tributariának (58/2003. sz. általános adótörvény; a BOE 2003. december 18-i 302. száma, 44987. o.; a továbbiakban: LGT) különösen „A közigazgatási úton történő felülvizsgálat” című V. címének „Az adóügyi közigazgatási panaszok” című IV. fejezetében található.

17 Az LGT 228. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. Az adóügyi közigazgatási panaszok elbírálása kizárólag az olyan adóügyi közigazgatási szervek hatáskörébe tartozik, amelyek a feladataik ellátása során függetlenül járnak el.

2. Az állam hatásköre terén adóügyi közigazgatási szervnek minősülnek:

a) A [TEAC].

b) A regionális és helyi [TEA-k].

3. A jogegységi különtanács szintén adóügyi közigazgatási szervnek minősül.

[...]

18 Az LGT 237. cikkének 3. bekezdése a TEA-k által a Bíróság elé terjeszthető elzáró döntéshozatal iránti kérelmekre vonatkozó szabályokat tartalmaz, többek között az eljárásnak a Bíróság által az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdésre adott válasz meghozataláig történő felfüggesztésére vonatkozóan.

19 Az LGT-nek „A jogegységi rendkívüli jogorvoslat” című 243. cikke a következőképpen rendelkezik:

„1. A [TEAC] által hozott adóügyi határozatok ellen a gazdasági és pénzügyi minisztérium adózásért felelős főigazgatója terjeszthet el a joggyakorlat egységesítése érdekében rendkívüli jogorvoslatot, amennyiben nem ért egyet a határozatok tartalmával.

[...]

2. A jogorvoslat elbírálása a jogegységi különtanács hatáskörébe tartozik. Tagjai a [TEAC] elnöke, aki egyben a tanács elnöke, a bíróság három tagja, a gazdasági és pénzügyi minisztérium adózásért felelős főigazgatója, az adóhatóság főigazgatója, azon adóhatóság főigazgatója vagy a hatóság azon osztályának igazgatója, amely alá – jogköre szempontjából – a kereset tárgyát képező határozatot kibocsátó szerv tartozik, valamint az adóalany védelmét ellátó vezető ügyvéd.

[...]

3. A különtanács a határozatait tagjainak szavazattöbbségével hozza. Szavazategyenlőség esetén az elnök szavazata dönt.

4. A jogorvoslatról hat hónapon belül, illetve a megtámadott határozatból eredő sajátos jogi helyzet figyelembevételével határoz, meghatározva az irányadó ítélkezési gyakorlatot.

5. Az a jogorvoslatokat elbíráló határozatok által kialakított joggyakorlat köti a [TEA?kat], az autonóm közösségek és az autonóm jogállású városok adóhatóságait, valamint az állam, az autonóm közösségek és az autonóm jogállású városok adóhatóságait.”

20 A TEA?kra alkalmazandó egyéb szabályokat a 2015. május 13-ai 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 (az 58/2003. sz. általános adótörvénynek a közigazgatási úton történő felülvizsgálatot illető általános végrehajtási rendelete jóváhagyásáról szóló, 520/2005. sz. királyi rendelet (a BOE 2005. május 27-ai 126. száma, 17835. o.; a továbbiakban: 520/2005 királyi rendelet) tartalmazza.

21 Az 520/2005 királyi rendelet 29. cikkének 2. és 9. bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„2. A [TEAC] elnökét az adójog területén elismert hírnévvel és szakmai tapasztalattal rendelkező tisztviselők közül a gazdasági és pénzügyi miniszter javaslatára a miniszterek tanácsa királyi rendelettel nevezi ki – a gazdasági és pénzügyi minisztérium főigazgatójának besorolási fokozatába – és hívja vissza.

A [TEAC] tagjait a munkaköröket feltüntető listán megjelölt szervek tisztviselői közül a gazdasági és pénzügyi miniszter javaslatára a miniszterek tanácsa királyi rendelettel nevezi ki – a gazdasági és pénzügyi minisztérium főigazgató-helyettesének besorolási fokozatába – és hívja vissza.

[...]

9. A teljes ülés vagy a tanácsok valamennyi tagja, valamint a [TEAC] egyesbírái a rájuk ruházott jogköröket, illetve az elnök által rájuk ruházott egyéb feladatokat teljesen függetlenül és felelős módon látják el.”

22 Az 520/2005 királyi rendelet 30. cikkének 2. és 12. bekezdése értelmében:

„2. Az elnököt, a kihelyezett tanácsok elnökeit, a [regionális és helyi TEA?k] tanácselnökeit és tagjait a munkaköröket feltüntető listán megjelölt szervek tisztviselői közül a gazdasági és

pénzügyi miniszter rendelete útján nevezik ki és hívják vissza. [...]

[...]

12. A teljes ülés vagy a tanácsok valamennyi tagja, valamint a [regionális és helyi TEA?k] egyesbírái a rájuk ruházott jogköröket, illetve a tanácselnök vagy a kihelyezett tanács elnöke által rájuk ruházott egyéb feladatokat teljesen függetlenül és felel?s módon látják el.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

23 2002 májusában a Banco de Santander Central Hispano SA (a továbbiakban: BSCH), amely a 17/89 adókonszolidációs csoport legfels? szint? vállalata, a német jog szerinti AKB Holding GmbH (a továbbiakban: AKB) társasági részesedéseinek 100%-át megszerezte.

24 Ez a részesedésszerzés, amelynek ára 1 099 999 999 euró volt, jöllehet az AKB könyv szerinti értékét 183 909 000 euróra becsülték, 916 091 000 euró pénzügyi goodwillt eredményezett (a továbbiakban: a szóban forgó pénzügyi goodwill).

25 Az AKB mint holdingtársaság az Unióban letelepedett alábbi társaságokban rendelkezett részesedéssel: AKB Datensysteme GmbH, AKB Autobörse AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH és AKB Marketing Services sp. z o.o.

26 2002 decemberében a BSCH az AKB részvényeit, amelynek felvásárlási ára a szóban forgó pénzügyi goodwillt eredményezte, a 17/89 adókonszolidációs csoporthoz tartozó, holland jog szerinti Holneth BV társaságra, illetve a spanyol jog szerinti Santander Consumer Finance SA (a továbbiakban: SCF) társaságra ruházta át.

27 A szóban forgó pénzügyi goodwillre tekintettel a 17/89 adókonszolidációs csoport a 2002. és 2003. pénzügyi évre vonatkozó társaságiadó?bevallásaiban a TRLIS 12. cikkének 5. bekezdése alapján levonásokat alkalmazott.

28 Így a 2002. pénzügyi évre vonatkozóan a BSCH és az SCF 27 482 730 euró, illetve 1 631 395 euró levonást alkalmazott. A 2003. pénzügyi évben az SCF 45 804 550 euró levonást alkalmazott.

29 A 2002. pénzügyi évet illet?en a pénzügyi felügyelet – a 2006. december 21?i jegyz?könyvvel lezárult adóellen?rzést követ?en – a 2007. március 7?i adómegállapítási határozattal elfogadta a BSCH által alkalmazott 20 262 374 euró összeg? levonást, de 7 215 356 euró összeg? korrekciót alkalmazott. Az SCF tekintetében a 1 631 395 euró összeg? levonást teljes egészében elfogadták.

30 A 2010. július 22?i adómegállapítási határozatban a pénzügyi felügyelet teljes egészében elutasította a 2003. pénzügyi évre vonatkozóan az SCF által pénzügyi goodwill címén alkalmazott levonást.

31 2010. augusztus 16?án a Banco de Santander panaszt terjesztett ezen adómegállapítási határozat ellen a TEAC elé, és azt állította, hogy a szóban forgó pénzügyi goodwill – az annak okán közvetett jellege ellenére, hogy a pénzügyi goodwillt eredményez? megszerzés holdingtársasághoz f?z?dik – a TRLIS 12. cikkének 5. bekezdése értelmében a társasági adóból levonható.

32 Tekintettel a TRLIS 12. cikkének 5. bekezdésére vonatkozóan mind a DGT, mind pedig a TEAC által elfogadott, a jelen ítélet 12. pontjában említett új értelmezésre, a jelen ügyben az a

kérdés merül fel, hogy a szóban forgó adóügyi rendelkezésre vonatkozó első bizottsági határozat, vagyis a 2011/5 határozat értelmében mint jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatást vissza kell-e téríteni a külföldi illetőségű holdingtársaság 2007. december 21-jét megelőzően megvalósult felvásárlásából fakadó, szóban forgó pénzügyi goodwill amortizációjának megfelelő adókedvezményt.

33 Tekintettel arra, hogy a 2011/5 határozat 1. cikke (2) bekezdésének és 4. cikke (1) bekezdésének együttes olvasata kizárja – megszerzett jogos bizalom okán – a visszatérítetési kötelezettség alól a 2007. december 21-jét megelőzően megvalósult részesedésszerzéseket, továbbá tekintettel arra, hogy az alapügyben szóban forgó részesedésszerzésre ezen időpontot megelőzően került sor, ezért az alapügy megoldásához arra a kérdésre kell választ adni, hogy a 2011/5 határozat e rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azok a közvetett részesedésszerzésre is vonatkoznak, így többek között az alapügyben szereplőhöz hasonló, külföldi holdingtársaság felvásárlására.

34 E tekintetben a TEAC úgy ítélte meg, hogy az adókedvezménynek a közvetett részesedésszerzésekre történő alkalmazását korábban ellenző közigazgatási értelmezés nem minősül jogforrásnak.

35 Ugyanis sem a DGT, sem pedig a TEAC nem tartozik a jogalkotói vagy a bírói hatalomhoz. Az e szervezetek által elfogadott értelmezések nem véglegesek, mivel azok bírósági felülvizsgálat tárgyát képezhetik. Egyébiránt a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) még nem foglalt állást a TRLIS 12. cikke 5. bekezdésének a közvetett részesedésszerzésre való alkalmazhatóságáról.

36 Ilyen körülmények között a TEAC úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2011/5] határozat 1. cikkének (2) bekezdését, hogy az abban elismert jogos bizalmat alkalmazandónak kell tekinteni, abban az értelemben, hogy az a TRLIS 12. cikkének 5. bekezdése szerinti üzleti és cégértékre alkalmazott adózási amortizáció levonására korlátozódik egy nem spanyolországi székhelyű holdingtársaság közvetlen megszerzésével megvalósuló, spanyolországi székhellyel nem rendelkező társaságok közvetett részesedéseinek megszerzése esetén?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén semmis-e a [2015/314 határozat elfogadásához vezető eljárás megindításáról szóló] határozat, amely elrendeli az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében meghatározott eljárás megindítását, éppen az EUMSZ 108. cikk, illetve az [EUMSZ 108. cikk] alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet megsértése miatt?”

37 A Bírósághoz 2015. január 27-én érkezett, 2015. január 8-i határozatában a TEAC úgy vélte, hogy új tények felmerülése miatt át kell fogalmaznia az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket.

38 Egyrészt a 2015/314 határozat 2014. október 15-i elfogadása, másrészt pedig az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletének (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletének (T-399/11, EU:T:2014:938) elfogadása miatt, amely ítéletekben a Törvényszék megsemmisítette a 2011/5 határozat, illetve a 2011/282 határozat 1. cikkének (1) bekezdését és 4. cikkét.

39 A TEAC úgy vélte, hogy ezen újabb fejleményeket követően a Bírósághoz már nem

szükséges kérdést intézni a 2011/5 határozat értelmezésével kapcsolatban, mivel az alapügy megoldása szempontjából immár az a kérdés lényeges, hogy e határozat Törvényszék általi megsemmisítése maga után vonja-e azon 2015/314 határozat érvénytelenségét, amely kiterjeszti a 2011/5 határozatban és a 2011/282 határozatban rögzítettek szerint a TRLIS 12. cikkének 5. bekezdésében elírt levonási tilalmat a külföldi illetőségű társaságokban fennálló közvetett részesedésszerzésekre is.

40 E körülmények között a TEAC úgy határozott, hogy az elzeterjesztett kérdéseket az alábbiak szerint fogalmazza át:

„1) Semmisnek tekinthető-e [a 2015/314] határozat ténybeli és jogi alap hiányában az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélete (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint a [2014. november 7-i] Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélete (T-399/11, EU:T:2014:938) értelmében, amely ítéletek megsemmisítették a [2011/5 határozat, illetve a 2011/282 határozat] 1. cikkének (1) bekezdését és 4. cikkét?

2) Semmisnek tekinthető-e [a 2015/314] határozat az indokolás hiányossága miatt az Európai Unió Törvényszéke 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélete (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint a [2014. november 7-i] Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítélete (T-399/11, EU:T:2014:938) értelmében, amely ítéletek megsemmisítették a [2011/5 határozat] 1. cikkének (1) bekezdését, illetve a [2011/282 határozat] 4. cikkét?

3) Másodlagosan, az elzeterjesztett kérdésekre adandó nemleges válasz esetén:

Semmisnek tekinthető-e a [2015/314] határozat amiatt, hogy a TRLIS 12. cikke 5. bekezdésének új közigazgatási értelmezése teljes mértékben a [2011/5 határozat és a 2011/282 határozat] hatálya alá tartozik?”

41 A Bírósághoz 2017. július 6-án érkezett, 2017. június 8-i határozatával a TEAC úgy vélte, hogy új tény felmerülése, mégpedig a 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet (C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981) miatt ismételten át kell fogalmaznia az elzeterjesztett kérdéseket, amely ítéletben a Bíróság hatályon kívül helyezte a Törvényszék 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítéletét (T-219/10, EU:T:2014:939), valamint a 2014. november 7-i Banco Santander és Santusa kontra Bizottság ítéletét (T-399/11, EU:T:2014:938), és a T-219/10. és T-399/11. sz. ügyeket visszautalta a Törvényszék elé.

42 Ezen új tényre tekintettel a TEAC úgy vélte, hogy mind a 2011/5 határozat 1. cikke (2) bekezdése hatályának értelmezésére vonatkozó, az elzeterjesztett döntéshozatal iránti eredeti kérelemben feltett kérdéseket, mind pedig az elzeterjesztett döntéshozatalra elzeterjesztett kérdések első újfogalmazása keretében a 2015/314 határozat érvényességére vonatkozóan feltett kérdéseket fenn kell tartani.

43 A második átfogalmazást követően az elzeterjesztett döntéshozatalra elzeterjesztett kérdések a következőképpen szólnak:

„1) A [2011/5 határozat] érvényességének megerősítése esetén:

a) Úgy kell-e értelmezni a (2011/5 határozat] 1. cikkének (2) bekezdését, hogy az abban elismert jogos bizalmat alkalmazandónak kell tekinteni, abban az értelemben, hogy az a TRLIS 12. cikkének 5. bekezdése szerinti üzleti és cégtértekre alkalmazott adózási amortizáció levonására korlátozódik egy nem spanyolországi székhelyű holdingtársaság közvetlen megszerzésével megvalósuló, spanyolországi székhellyel nem rendelkező társaságok közvetett részesedéseinek

megszerzése esetén?

b) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén semmis-e a [2015/314 határozat elfogadásához vezető eljárás megindításáról szóló] határozat?

2) Amennyiben a T 219/10. sz. ügyben megsemmisítik a [2011/5 határozat] 1. cikkét:

a) Semmisnek tekinthető-e a [2015/314 határozat] azon oknál fogva, hogy érdemi és jogi szempontból is okafogyottá válik?

b) Semmisnek tekinthető-e a [2015/314 határozat] az indokolás hiányossága miatt?

c) Másodlagosan, az első kérdésekre adandó nemleges válasz esetén:

Semmisnek tekinthető-e a [2015/314 határozat] azon oknál fogva, hogy a TRLIS 12. cikke 5. bekezdésének új közigazgatási értelmezése teljes egészében a [2011/5 határozat és a 2011/282 határozat] hatálya alá tartozik?”

44 A Törvényszék a 2018. november 15-én World Duty Free Group kontra Bizottság ítéletével (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) elutasította a World Duty Free Group által a 2011/5 határozat megsemmisítése iránt benyújtott keresetet.

45 2019. január 25-én ez a társaság fellebbezést nyújtott be ezen ítélet hatályon kívül helyezése, illetve a 2011/5 határozat megsemmisítése iránt. E fellebbezés a Bíróság előtt folyamatban van (C-51/19. P. sz. ügy).

46 Ugyanilyen tárgyú fellebbezések, illetve a Törvényszéknek a 2011/282 határozat ellen irányuló, megsemmisítés iránti keresetet elutasító más ítéleteire vonatkozó további fellebbezések is folyamatban vannak a Bíróság előtt.

47 Ezenkívül a 2015/314 határozat megsemmisítése iránt több kereset jelenleg is folyamatban van a Törvényszék előtt.

48 A jelen ügyben egymást követően több, az eljárás felfüggesztésére vonatkozó határozatot hoztak. Ezeket lényegében azzal az indokkal hozták meg, hogy a TEAC – az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések két alkalommal történő újrafogalmazását követően – jelenleg egyfelől a 2011/5 határozat érvénytelenségének a 2015/314 határozat érvényességére gyakorolt esetleges hatásával kapcsolatban tesz fel kérdést a Bíróságnak, arra az esetre, ha az uniós bíróság megállapítja a 2011/5 határozat érvénytelenségét, másfelől pedig a 2011/5 határozat értelmezésével kapcsolatban tesz fel kérdést e határozat hatályának meghatározása érdekében, arra az esetre, ha e határozat érvényességét az uniós bíróság megerősíti.

49 Márpedig ez idő szerint a 2011/5 határozat érvényességének kérdése továbbra is függőben van az uniós bíróságok előtt.

50 Mindazonáltal, tekintettel többek között a Bíróságnak a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet követően kialakított ítélkezési gyakorlatára, valamint a TEAC EUMSZ 267. cikk értelmében vett „bíróságnak” minősülésével kapcsolatban a Bizottság által megfogalmazott kétségekre, ennél fogva pedig e kérelem elfogadhatóságára, a jelen ügy szempontjából meg kell vizsgálni, hogy a TEAC bíróságnak minősül-e.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságáról

51 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint annak értékeléséhez, hogy a szóban forgó

elzates döntéshozatalt kezdeményez? szerv az EUMSZ 267. cikk szerinti „bíróság” jellemz?ivel rendelkezik?e – ami kizárólag az uniós jog alapján eldöntend? kérdés –, a Bíróság meghatározott tényez?k összességét veszi figyelembe, amelyek közé tartozik az, hogy a szerv jogszabály alapján jött?e létre, állandó jelleggel m?ködik?e, hatásköre kötelez? jelleg?e, az eljárása kontradiktórius jelleg?e, jogszabályokat alkalmaz?e, valamint hogy független?e (lásd ebben az értelemben: 1966. június 30?i Vaassen?Göbbels ítélet, 61/65, EU:C:1966:39, 395. pont; 2005. május 31?i Syfait és társai ítélet, C?53/03, EU:C:2005:333, 29. pont; 2017. február 16?i Margarit Panicello ítélet, C?503/15, EU:C:2017:126, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Ami a jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? szervet, a TEAC?et illeti, a Bírósághoz benyújtott iratokban szerepl? információk alapján nem kétséges, hogy eleget tesz a jogszabály alapján történ? létrejövetelre, az állandó jelleggel történ? m?ködésre, a hatáskör kötelez? jellegére, az eljárása kontradiktórius jellegére és a jogszabályok e szerv általi alkalmazására vonatkozó feltételeknek.

53 Ezzel szemben felmerül a kérdés, hogy a TEAC megfelel?e a függetlenségre vonatkozó kritériumnak.

54 E tekintetben a Bíróság a 2000. március 21?i Gabalfrisa és társai ítélet (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145) 39. pontjában megállapította, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyre alkalmazandó, TEA?kra vonatkozó spanyol szabályozás biztosította egyfel?l az adó beszedésével, behajtásával és megállapításával megbízott adóhatóság szervezeti egységei, másfel?l pedig az e szervezeti egységek által hozott határozatokkal szemben benyújtott panaszokat az adóhatóság utasítása nélkül elbíráló TEA?k közötti funkcionális szétválasztást. Az említett ítélet 40. pontjában a Bíróság megállapította, hogy az ilyen garanciák alapján a TEA?k a panasz tárgyát képez? határozatot meghozó szervezeti egységekhez képest harmadik személynek min?sülnek, és e garanciák biztosítják a kell? függetlenséget ahhoz, hogy azokat az EUMSZ 267. cikk értelmében vett bíróságnak lehessen tekinteni.

55 Márpedig, amint azt a Bizottság is el?adta az írásbeli észrevételeiben, e megfontolásokat felül kell vizsgálni többek között a Bíróság közelmúltbeli azon ítélkezési gyakorlatára tekintettel, amely különösen azon függetlenségi kritériumra vonatkozik, amelynek minden nemzeti szervnek meg kell felelnie ahhoz, hogy az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „bíróságnak” min?süljön.

56 Ebben az összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy a nemzeti bíróságok függetlensége különösen alapvet? azon igazságügyi együttm?ködési rendszer megfelel? m?ködése szempontjából, amelyet az EUMSZ 267. cikkben el?írt elzates döntéshozatali mechanizmus megtestesít, amennyiben, a Bíróságnak a jelen ítélet 51. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatának megfelel?en, e mechanizmust csak olyan, az uniós jog alkalmazásáért felel?s fórum hozhatja m?ködésbe, amely többek között ezen, függetlenségre vonatkozó feltételt teljesíti (2018. február 27?i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítélet, C?64/16, EU:C:2018:117, 43. pont).

57 Az ítélkezési gyakorlat szerint a „függetlenség” fogalma két szempontot foglal magában. Az els? – küls? – szempont azt követeli meg, hogy az érintett szerv teljesen autonóm módon gyakorolja feladatkörét anélkül, hogy bármilyen hierarchikus kapcsolatban lenne, vagy bárkinek alá lenne rendelve, és anélkül, hogy bárhonnán utasításokat kapna, így védett az olyan küls? beavatkozással vagy nyomással szemben, amely veszélyeztetheti tagjai határozathozatalának függetlenségét, és határozataikat befolyásolhatja (2018. február 27 i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítélet, C?64/16, EU:C:2018:117, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Továbbra is a „függetlenség” fogalmának külső aspektusát illetően emlékeztetni kell arra, hogy az érintett fórum tagjainak elmozdíthatatlansága a bírói függetlenség szerves részét képezi? biztosítéknak minősül, amennyiben az az ítélethozatal feladatával megbízott személyek védelmére szolgál (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 19-ii Wilson ítélet, C-506/04, EU:C:2006:587, 51. pont; 2018. február 27-ii Associação Sindical dos Juizes Portugueses ítélet, C-64/16, EU:C:2018:117, 45. pont).

59 Az elmozdíthatatlanság elve, amelynek döntő jelentőségét hangsúlyozni kell, megköveteli többek között, hogy a bírák hivatalban maradhassanak mindaddig, amíg nem érik el a kötelező nyugdíjkorhatárt, vagy a megbízatásuk lejártáig, ha az határozott időre szól. Ezen, nem teljesen abszolút jellegű elv alól kizárólag akkor lehet kivételt tenni, ha jogszerű és kényszerítő indokok igazolják, tiszteletben tartva az arányosság elvét. Így általánosan elfogadott, hogy a bírák megfelelő eljárások tiszteletben tartása mellett visszahívhatók, ha nem képesek feladataik folytatására alkalmatlanság vagy súlyos kötelezettségszegés miatt (2019. június 24-ii Bizottság kontra Lengyelország [A legfelsőbb bíróság függetlensége] ítélet, C-619/18, EU:C:2019:531, 76. pont).

60 A bíróság tagjainak elmozdíthatatlansága megköveteli, hogy az e szerv tagjainak elmozdítását külön szabályozás határozza meg, olyan garanciákat nyújtó, kifejezett jogszabályi rendelkezések útján, amelyek meghaladják a közigazgatási jog és a munkajog visszaélészerű visszahívás esetén alkalmazandó általános szabályai szerinti garanciákat (lásd ebben az értelemben: 2014. október 9-ii TDC ítélet, C-222/13, EU:C:2014:2265, 32. és 35. pont).

61 A „függetlenség” fogalmának második – belső – szempontja a „pártatlanság” fogalmát öleli fel, és egyenlő távolságtartást jelent a jogvitában részt vevő felektől, illetve e felek azon érdekeitől, amelyek a jogvita tárgyát képezik. E szempont megköveteli az objektivitást, valamint azt, hogy a jogvita megoldása során a jogszabály szigorú alkalmazásán kívül semmilyen más érdek ne érvényesüljön (2017. február 16-ii Margarit Panicello ítélet, C-503/15, EU:C:2017:126, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 Így a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a „függetlenség” fogalma, amely az ítélethozatali tevékenység elengedhetetlen része, mindenekelőtt azt jelenti, hogy az érintett fórum ahhoz a hatósághoz képest, amely a jogorvoslattal megtámadott határozatot hozta, harmadik személynek minősül (lásd ebben az értelemben: 1993. március 30-ii Corbiau ítélet, C-24/92, EU:C:1993:118, 15. pont; 2014. október 9-ii TDC-ítélet, C-222/13, EU:C:2014:2265, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 Ezek a függetlenségi és pártatlansági garanciák olyan szabályok meglétét igénylik – különösen, ami a fórum összetételét, a kinevezést, a megbízatás időtartamát, valamint az elfoglaltsági okokat, a kizárási okokat és a tagok elmozdítását illeti –, amelyek a jogalanyok számára biztosítják minden, az említett fórum külső tényező általi befolyásolhatóságára, valamint az ütköző érdekek vonatkozásában való semlegességére vonatkozó jogos kétség kizárását (2014. október 9-ii TDC-ítélet, C-222/13, EU:C:2014:2265, 32. pont).

64 A jelen ügyben először is meg kell állapítani, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás, különösen pedig az 520/2005 királyi rendelet 29. cikkének 2. bekezdése szerint a TEAC elnökét és tagjait a gazdasági és pénzügyi miniszter javaslatára a miniszterek tanácsa királyi rendelettel nevezi ki határozatlan időre. Ugyanezen rendelkezés szerint mind az elnök, mind pedig a TEAC tagjai ugyanazon eljárás szerint, azaz a miniszterek tanácsa által a gazdasági és pénzügyi miniszter javaslatára elfogadott királyi rendelettel hívhatók vissza.

65 A regionális TEA-k tagjait illetően meg kell jegyezni, hogy az 520/2005 királyi rendelet 30.

cikkének 2. bekezdése szerint ?ket a gazdasági és pénzügyi miniszter nevezi ki a listán szerepl? tisztvisel?k közül, és ugyanezen miniszter hívhatja vissza.

66 Márpedig, bár az alkalmazandó nemzeti szabályozás valóban olyan szabályokat ír el?, amelyek többek között az elnök, valamint a TEAC többi tagjának elfoglaltságát és kizárását, vagy akár a TEAC elnöke tekintetében az érdeköszeütközést, az összeférhetetlenséget és az átláthatósággal kapcsolatos kötelezettséget szabályozzák, ezzel szemben nem vitatott, hogy az elnök és a TEAC többi tagjának visszahívására vonatkozó rendszert nem olyan – kifejezett jogszabályi rendelkezések útján való – külön szabályozás határozza meg, mint amelyek a bírói hatalom tagjait illet?en alkalmazandók. A TEAC tagjai ez utóbbi tekintetben kizárólag a közigazgatási jog általános szabályainak, különösen pedig a közszolgálati alkalmazottak jogállására vonatkozó szabályok hatálya alá tartoznak, amint azt a spanyol kormány a Bíróság el?tti tárgyaláson meger?sítette. Ugyanez a megállapítás igaz a regionális és a helyi TEA?k tagjaira is.

67 Ennélfogva a TEAC elnökének és további tagjainak, valamint a többi TEA?k tagjainak visszahívása – amint azt a jelen ítélet 59. pontjában említett elmozdíthatatlanság elve megköveteli – nem korlátozódik bizonyos, az ilyen intézkedésnek az arányosság elve és a megfelel? eljárások tiszteletben tartásával történ? elfogadását igazoló, jogszer? és kényszerít? indokokat tükröz? olyan kivételes esetekre, mint például az érintett személyeknek a feladataik folytatására való képtelensége alkalmatlanság vagy súlyos kötelezettségszegés folytán.

68 Ebb?l következik, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás nem biztosítja azt, hogy a TEAC elnöke és többi tagja védve legyen az olyan – közvetlen vagy közvetett – küls? nyomásyakorlástól, amely kétségesse teheti a függetlenségüket.

69 Igaz ugyan, hogy az LGT 228. cikkének 1. bekezdése szerint a TEA?k tagjai „feladataik ellátása során függetlenül” gyakorolják hatáskörüket, és hogy az 520/2005 királyi rendelet 29. cikkének 9. bekezdése és 30. cikkének 12. bekezdése értelmében „teljesen függetlenül és felel?s módon” látják el a törvényben rájuk ruházott feladatokat, mégis a visszahívásukhoz vagy a megbízatásuk megszüntetéséhez nem párosulnak különleges garanciák. Márpedig egy ilyen rendszer nem képes hatékonyan megakadályozni a végrehajtó hatalom által a TEA?k tagjaira gyakorolt esetleges jogellenes nyomást (lásd analógia útján: 2005. május 31-i Syfait és társai ítélet, C?53/03, EU:C:2005:333, 31. pont).

70 Így a TEA?k tagjainak, különösen pedig a TEAC tagjainak helyzete eltér például a 2015. október 6-i Consorci Sanitari del Maresme ítélet (C?203/14, EU:C:2015:664) alapjául szolgáló ügyben el?zetes döntéshozatalra utaló szerv helyzetét?, abban az értelemben, hogy – amint ezen ítélet 11. és 20. pontjából kit?nik – a TEA?k tagjaival ellentétben e szervezet tagjai számára a megbízatásuk id?tartama alatt garantált az elmozdíthatatlanságuk, amelyet?l csak a törvény által kifejezetten felsorolt okok alapján lehet eltérni.

71 Ugyanígy a TEA?k, különösen pedig a TEAC eltér a 2016. május 24-i MT Højgaard et Züblin ítélet (C?396/14, EU:C:2016:347) alapjául szolgáló ügyben el?zetes döntéshozatalt kezdeményez? szervt?. Ugyanis, amint az ezen ítélet 29–31. pontjából kit?nik, e szervezet, bár kétségkívül olyan szakért? tagokkal rendelkezik, akik nem részesülnek a bírák számára alkotmányos rendelkezés útján fenntartott különleges védelemben, olyan bírákból is áll, akik részesülnek e védelemben, és akik minden körülmények között a szavazatok többségével, ekként pedig az említett szerv általi határozathozatalban vezet? szereppel rendelkeznek, ami biztosíthatja a szervezet függetlenségét.

72 Másodszor, a függetlenség követelményének a jelen ítélet 61. pontjában említett második – bels? – szempontját illet?en meg kell jegyezni, hogy valóban létezik funkcionális szétválasztás a

gazdasági és pénzügyi minisztériumon belül egyrészt az adó beszédésével, behajtásával és megállapításával megbízott adóhatóság szervezeti egységei, másfelől pedig az e szervezeti egységek által hozott határozatokkal szemben benyújtott panaszokat elbíráló TEA-k között.

73 Mindazonáltal, amint azt a főtanácsnok az indítványának 31. és 40. pontjában szintén megállapította, a Sala Especial para la Unificación de Doctrina (jogegységi különtanács, Spanyolország) előtt indított, az LGT 243. cikk által szabályozott rendkívüli jogorvoslati eljárás egyes jellemzői is kétségesse teszik azt, hogy a TEAC az ütköző érdekek szempontjából „harmadik személynek” minősül.

74 Kizárólag a gazdasági és pénzügyi minisztérium adózásért felelős főigazgatójának feladata ugyanis, hogy ilyen rendkívüli jogorvoslatot kezdeményezzen a TEAC azon határozataival szemben, amelyekkel nem ért egyet. Márpedig ez a főigazgató hivatalból részt vesz az ezt a keresetet megvizsgáló, nyolctagú tanácsban, akárcsak az azon adóhatóság főigazgatója vagy a hatóság azon osztályának igazgatója, amely alá a rendkívüli jogorvoslat tárgyát képező határozatot kibocsátó szerv tartozik. Ily módon mind a gazdasági és pénzügyi minisztérium adóügyekért felelős, a TEAC valamely határozata ellen rendkívüli jogorvoslatot kezdeményező főigazgatója, mind pedig az adóhatóság főigazgatója vagy az adóhatóságnak az e határozat által érintett aktust végrehajtó szervezeti egységének igazgatója helyt foglal a TEAC e keresetet elbíráló különtanácsában. Ebből fakadóan összemosódik a rendkívüli jogorvoslati eljárásban részt vevő fél minőség és az ilyen keresetet elbíráló szerv tagja minőség.

75 Egyebekben a gazdasági és pénzügyi minisztérium adóügyekért felelős főigazgatója által a TEAC valamely határozatával szemben való rendkívüli jogorvoslat kezdeményezésének lehetősége nyomást gyakorolhat a TEAC-re, ily módon pedig kétségbe vonhatja annak függetlenségét és pártatlanságát, függetlenül attól, hogy – amint arra a spanyol kormány a Bíróság előtti tárgyaláson hivatkozott, és amint az az LGT 243. cikkének 4. bekezdéséből kitűnik – e rendkívüli jogorvoslatnak csak a jövőre nézve van hatása, és nem érinti a TEAC által már elfogadott határozatokat, köztük az említett kereset tárgyát képező határozatot sem.

76 Így a TEAC határozataival szemben jogegységesítés érdekében kezdeményezhető rendkívüli jogorvoslat e jellemzői nyilvánvalóvá teszik az e szervezet és a gazdasági és pénzügyi minisztérium, különösen e minisztérium adóügyekért felelős főigazgatója, valamint a TEAC előtt megtámadott határozatokat kibocsátó igazgatóság főigazgatója között fennálló szervezeti és működési kapcsolatokat. Az ilyen kapcsolatok fennállása ellentétben áll azzal, hogy a TEAC ezen közigazgatási szerv viszonylatában harmadik személynek minősüljön (lásd analógia útján: 2002. május 30-ai Schmid ítélet, C-516/99, EU:C:2002:313, 38–40. pont).

77 Következésképpen a TEAC nem felel meg a bíróságra vonatkozó, annak belső szempontja szerint vizsgált függetlenségi követelménynek.

78 Hozzá kell fűzni egyrészt, hogy az, hogy a TEA-k nem minősülnek az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „bíróságoknak”, nem mentesíti őket annak kötelezettsége alól, hogy a határozathozatal során az uniós jog alkalmazását biztosítsák, vagy hogy a közvetlen hatályú uniós jogi rendelkezésekkel ellentétesnek tűnő nemzeti rendelkezések alkalmazását szükség szerint mellőzzék, mivel ez a kötelezettség valamennyi, hatáskörrel rendelkező állami szervet terheli, nem csak a bírósági szerveket (lásd ebben az értelemben: 1989. június 22-ai Costanzo ítélet, 103/88, EU:C:1989:256, 30–33. pont; 2010. október 14-ai Fuß ítélet, C-243/09, EU:C:2010:609, 61–63. pont; 2018. december 4-ai Minister for Justice and Equality és Commissioner of An Garda Síochána ítélet, C-378/17, EU:C:2018:979, 36. és 38. pont).

79 Másrészt a TEA-knak az adóügyi közigazgatási panaszeljáráásban hozott határozatait elleni, az Audiencia Nacional (központi bíróság, Spanyolország) és a Tribunal Supremo (legfelsőbb

bíróság) elé terjeszthet? bírósági jogorvoslatok fennállása biztosítja az EUMSZ 267. cikkben el?írt el?zetes döntéshozatali mechanizmus hatékonyságát és az uniós jog értelmezésének egységességét, mivel az ilyen nemzeti bíróságoknak lehet?ségük van arra, illetve adott esetben kötelesek arra, hogy el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszenek a Bíróság elé, amennyiben az uniós jog értelmezésére vagy érvényességére vonatkozó döntésre van szükség az ítéletük meghozatalához (lásd analógia útján: 2013. január 31-i Belov ítélet, C-394/11, EU:C:2013:48, 52. pont).

80 A fenti megfontolások összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy a TEAC által el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan, mivel e szervezet nem min?sül az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „bíróságnak”.

A költségekr?

81 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? szervezet el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a szervezet dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következ?képpen határozott:

A Tribunal Económico-Administrativo Central (központi adóügyi közigazgatási bíróság, Spanyolország) által a 2014. április 2-i határozattal el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: spanyol.