Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. HOGAN
van 1 oktober 2019[1]

Zaak C-274/14

Banco de Santander SA

[verzoek van de Tribunal Económico-Administrativo Central (centraal gerecht in economische en bestuurszaken, Spanje) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Staatssteun – Belastingstelsel – Vennootschapsbelasting – Aftrek – Afschrijving van goodwill voor de verwerving door fiscaal in Spanje gevestigde ondernemingen van deelnemingen van ten minste 5 % in fiscaal buiten Spanje gevestigde ondernemingen – Artikel 267 VWEU – Ontvankelijkheid van de prejudiciële verwijzing – Definitie ‚rechterlijke instantie' – Onafhankelijkheid – Onbevoegdheid van het Hof"

I. Inleiding

1. In zijn conclusie van 7 oktober 1999 in de gevoegde zaken Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489) concludeerde advocaat-generaal Saggio dat een Spaanse belastingrechter, de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionaal gerecht in economische en bestuurszaken Catalonië, Spanje), geen rechterlijke instantie was in de zin van artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 267 VWEU).[2] Omdat hij er niet van overtuigd was dat de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña als voldoende onafhankelijk kon worden beschouwd om aan de door het Hof gestelde eisen te voldoen, concludeerde hij dat dat orgaan niet als een rechterlijke instantie in de zin van het huidige artikel 267 VWEU kon worden aangemerkt.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punt 26), waarin de advocaat-generaal verwees naar de geleidelijke versoepeling van het vereiste van onafhankelijkheid, met als eindpunt het arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer sloot zich aan bij de beoordeling die advocaat-generaal Saggio had gemaakt in zijn conclusie van 7 oktober 1999 in de gevoegde zaken Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489), en verklaarde in zijn conclusie in de zaak De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punt 28) dat „de leden van de [gerechten in economische en bestuurszaken] door de minister benoemde ambtenaren van de administratie [zijn]. De minister kan de leden afzetten zonder dat hij zich daarbij hoeft te houden aan criteria die in de wet op duidelijke en beperkende wijze zijn opgesomd. Daarom kan niet worden gesteld, dat de regels inzake de werking van het orgaan de onafzetbaarheid van de leden waarborgen, zodat het onzeker is dat dit orgaan een onafhankelijkheid geniet die het in staat stelt het hoofd te bieden aan eventuele inmenging en onrechtmatige druk van de uitvoerende macht". Advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer kwam tot de slotsom dat de gerechten in economische en bestuurszaken niet als „rechtsprekend" kunnen worden aangemerkt.

2. Advocaat-generaal Saggio wees in dit verband op de „structurele" nabijheid van de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña tot het Ministerio de Economía y Hacienda (ministerie van Economische Zaken en Financiën) [3], evenals op het feit dat de voorzitter en de leden van het gerecht „door de minister benoemde bestuursambtenaren" waren. [4] Hij merkte tevens op dat de minister ook bevoegd was om de leden van het gerecht ontslag te verlenen, „zonder dat de gevallen waarin dat mogelijk is, duidelijk en limitatief in de wet zijn geregeld". [5]

3. In zijn arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), bleek het Hof zich niet bij de conclusie van advocaat-generaal Saggio aan te sluiten. Het Hof kwam tot de slotsom dat er sprake was van een „scheiding van taken […] tussen de met het beheer, de invordering en de vaststelling belaste onderdelen van de belastingdienst" enerzijds, en de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña anderzijds, die „op de klachten tegen beschikkingen van bedoelde dienstonderdelen beslis[t] zonder aanwijzingen van de belastingdienst te ontvangen". [6]

4. Er is sinds het arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), het een en ander veranderd in het recht van de Unie. Artikel 2 VEU bepaalt nu dat de Unie berust op de waarde van eerbied voor de rechtsstaat. Artikel 19, lid 2, VEU bepaalt dat de rechters en de advocaten-generaal van het Hof „worden gekozen uit personen die alle waarborgen voor onafhankelijkheid bieden". Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest") waarborgt een doeltreffende voorziening in rechte en behandeling van rechtszaken door een „onafhankelijk en onpartijdig gerecht".

5. In lijn met deze ontwikkelingen van het Verdrag en het Handvest heeft het Hof vervolgens een indrukwekkende rechtspraak ontwikkeld over de vereisten inzake onafhankelijkheid van de rechterlijke macht. Een groot deel van deze hedendaagse rechtspraak is door het Hof samengevat in het arrest van 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. In dat arrest benadrukt het Hof dat de onafhankelijkheid van de nationale rechterlijke instanties essentieel is „voor de goede werking van het stelsel van rechterlijke samenwerking die gestalte krijgt in het in artikel 267 VWEU neergelegde mechanisme van de prejudiciële verwijzing". [7] De essentie van deze vereisten inzake onafhankelijkheid van de rechterlijke macht wordt vervolgens door het Hof voortreffelijk samengevat in de volgende bewoordingen:

„De onafhankelijkheid van de nationale rechterlijke instanties is in het bijzonder essentieel voor de goede werking van het stelsel van rechterlijke samenwerking die gestalte krijgt in het in artikel 267 VWEU neergelegde mechanisme van de prejudiciële verwijzing, doordat dit mechanisme […] slechts in werking kan worden gesteld door een instantie die tot taak heeft om het Unierecht toe te passen en die met name voldoet aan dat criterium van onafhankelijkheid.

Het begrip onafhankelijkheid veronderstelt met name dat de instantie haar rechtsprekende taken volledig autonoom uitoefent, zonder enig hiërarchisch verband en zonder aan wie dan ook ondergeschikt te zijn of van waar dan ook bevelen of instructies te ontvangen, en aldus beschermd is tegen tussenkomsten of druk van buitenaf die de onafhankelijkheid van de oordeelsvorming van haar leden in aan hen voorgelegde geschillen in gevaar zouden kunnen brengen […].

3 Zie de conclusie van advocaat-generaal Saggio in de gevoegde zaken Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punt 15). Uit de aan het Hof overgelegde stukken blijkt dat het bevoegde Spaanse ministerie nu het Ministerio de Hacienda y Función Pública (ministerie van Financiën en Ambtenarenzaken) is. Om verwarring te voorkomen, zal ik echter naar het ministerie van Economische Zaken en Financiën blijven verwijzen.

4 Zie de conclusie van advocaat-generaal Saggio in de gevoegde zaken Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punt 16).

5 Conclusie van advocaat-generaal Saggio in de gevoegde zaken Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punt 16).

6 Arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 39).

7 Arrest van 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punt 43).

Net zoals de *onafzetbaarheid* van de leden van de betrokken instantie (zie met name arrest van 19 september 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, punt 51), is de ontvangst door deze leden van een bezoldiging die qua omvang evenredig is aan het belang van de functies die zij uitoefenen, een aan de rechterlijke onafhankelijkheid inherente waarborg."[8]

II. Achtergrond van de prejudiciële verwijzing

7. Dit alles komt zeer duidelijk naar voren in het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing dat krachtens artikel 267 VWEU door de Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (centraal gerecht in economische en bestuurszaken Madrid, Spanje; hierna: „TEAC") bij beslissing van 2 april 2014 is ingediend en op 5 juni 2014 bij het Hof is binnengekomen. Hoewel deze verwijzing betrekking heeft op de TEAC, kennen de verschillende autonome regio's van Spanje soortgelijke colleges. In de zaak die leidde tot het arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), werd het verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, maar het is hier geheel niet van belang dat de zittingsplaats van de TEAC zich centraal in Madrid bevindt (zoals in casu) dan wel in een autonome regio (zoals in de zaak die leidde tot het hierboven aangehaalde arrest Gabalfrisa e.a.).

8. De prejudiciële verwijzing in de onderhavige zaak betreft hoofdzakelijk de uitlegging van beschikking 2011/5/EG van de Commissie van 28 oktober 2009 (die betrekking heeft op de staatssteunaspecten van een bijzondere Spaanse belastingregeling die voorziet in de belastingafschrijving van de financiële goodwill voor de verwerving van buitenlandse deelnemingen), zoals die door het Koninkrijk Spanje is toegepast.[9] De verwijzing betreft ook de geldigheid van het besluit van de Commissie om een procedure in te leiden als bedoeld in artikel 108, lid 2, VWEU met betrekking tot steunmaatregel SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Fiscale afschrijving van financiële goodwill voor verwervingen van buitenlandse deelnemingen[10] – en besluit (EU) 2015/314 van de Commissie van 15 oktober 2014 betreffende steunmaatregel SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) ten uitvoer gelegd door Spanje – Fiscale afschrijving van financiële goodwill voor verwervingen van buitenlandse deelnemingen [kennisgeving geschied onder nummer C(2014) 7280][11].

9. De prejudiciële verwijzing in ingediend in het kader van een beroep dat Banco de Santander bij de TEAC heeft ingesteld tegen een door de Spaanse belastinginspectie opgelegde aanslag. Deze belastingaanslag is opgelegd nadat Banco de Santander in mei 2002 100 % van de aandelen in een Duits bedrijf, AKB, had verkregen voor een bedrag van 1 099 999 999 EUR. Ongeveer zes maanden later heeft Banco de Santander de aandelen van AKB overgedragen aan twee verbonden ondernemingen. Banco de Santander heeft uiteindelijk gesteld dat de met die transactie verband houdende financiële goodwill kon worden afgeschreven overeenkomstig de fiscale voordelen waarin de Spaanse belastingwetgeving voorziet.

8 Arrest van 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punten 43-45). Mijn cursivering.

9 Beschikking van de Commissie inzake de belastingafschrijving van de financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) die door Spanje is toegepast (PB 2011, L 7, blz. 48).

10 PB 2013, C 258, blz. 8.

11 PB 2015, L 56, blz. 38.

10. Het is in dit verband niet noodzakelijk om de materieelrechtelijke aspecten van de prejudiciële verwijzing of de eerder ingewikkelde procedurele voorgeschiedenis ervan nader te onderzoeken, aangezien die verwijzing, sinds ze in 2014 is ingediend, nog steeds opgeschort is, omdat er tal van andere procedures zijn ingeleid waarbij de wettigheid van beschikking 2011/5 voor het Gerecht en het Hof werd betwist, met name in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981).[12] Tevens merk ik op dat thans ook de wettigheid van besluit 2015/314 voor het Gerecht wordt betwist.[13]

III. Bevoegdheid van het Hof

11. De reden waarom ik de materieelrechtelijke aspecten van de prejudiciële verwijzing en de voorgeschiedenis van de procedure tot op heden slechts grof heb geschetst, is dat er voor het Hof momenteel slechts één kwestie aan de orde is, namelijk of de TEAC een „rechterlijke instantie" is in de zin van artikel 267 VWEU.

12. In zijn prejudiciële verwijzing stelt de TEAC dat de gerechten in economische en bestuurszaken rechterlijke instanties zijn in de zin van artikel 267 VWEU omdat zij voldoen aan de in de rechtspraak van het Hof gestelde voorwaarden. Volgens de TEAC vindt dit standpunt steun in het arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145). Opgemerkt zij dat het Hof in punt 38 van zijn arrest van 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), heeft overwogen dat bij de beoordeling van de hoedanigheid van „rechterlijke instantie" onder meer rekening dient te worden gehouden met de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht, de procedure op tegenspraak, de toepassing door het orgaan van de regels van het recht en de onafhankelijkheid van het orgaan. In haar opmerkingen heeft de Commissie twijfels geuit over de onafhankelijkheid van de TEAC. Bij beslissing van 30 april 2019 heeft het Hof besloten dat de vraag of het bevoegd is om de door de TEAC voorgelegde vragen te beantwoorden, eerst moet worden onderzocht. Aan partijen zijn een aantal schriftelijke vragen over de bevoegdheid van het Hof gesteld, zodat deze dienaangaande schriftelijke opmerkingen konden indienen, en op 2 juli 2019 is de zaak mondeling behandeld.

13. Indien de TEAC geen „rechterlijke instantie" is, kunnen de vragen in het door de TEAC ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing niet worden beantwoord, aangezien het Hof dan niet bevoegd is om van de verwijzing kennis te nemen. Komt het Hof daarentegen tot het tegenovergestelde oordeel, dan zou het in het kader van een latere uitspraak uiteraard op de materieelrechtelijke aspecten van die vragen moeten ingaan.

14. Dit alles doet vervolgens de centrale vraag rijzen of het arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), geldig blijft in het licht van de ontwikkelingen die zich in de rechtspraak van het Hof hebben voorgedaan sinds dat arrest is gewezen.

15. Naar mijn mening is de beslissing van het Hof in die zaak, dat de gerechten in economische en bestuurszaken voldoende waarborgen voor hun onafhankelijkheid bieden om als rechterlijke instanties in de zin van artikel 267 VWEU te worden aangemerkt, niet langer houdbaar – vooral gelet op de motivering van het Hof in latere arresten, zoals dat van 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Ik ben derhalve van mening dat het arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), in het kader van de onderhavige procedure

12 Met haar hogere voorziening in zaak C-20/15 P heeft de Europese Commissie het Hof verzocht om vernietiging van het arrest van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie (T-219/10, EU:T:2014:939), waarbij het Gerecht artikel 1, lid 1, en artikel 4 van beschikking 2011/5 nietig verklaarde. Het Hof heeft het arrest van het Gerecht vernietigd en de zaak naar het Gerecht terugverwezen. In zijn arrest van 15 november 2018, World Duty Free Group/Commissie (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), heeft het Gerecht het verzoek tot nietigverklaring van beschikking 2011/5 afgewezen. In zaak C-64/19 P heeft het Koninkrijk Spanje op 29 januari 2019 hogere voorziening ingesteld tegen het arrest van het Gerecht van 15 november 2018 in zaak T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Commissie (PB 2019, C 112, blz. 36).

13 Zie bijvoorbeeld zaak T-252/15: beroep ingesteld op 21 mei 2015 – Ferrovial e.a./Commissie (PB 2015, C 245, blz. 35).

niet mag worden gevolgd. Hieruit volgt derhalve dat de TEAC mijns inziens geen voldoende mate van onafhankelijkheid geniet om als een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 267 VWEU te worden aangemerkt, wat dan weer impliceert dat het Hof niet bevoegd is om de vragen van dat college te beantwoorden.

16. Alvorens toe te lichten waarom ik tot deze slotsom ben gekomen, dien ik de relevante Spaanse wetgeving en praktijk te onderzoeken.

A. Relevante Spaanse wetgeving en praktijk

17. De huidige op de TEAC van toepassing zijnde wetgeving is in verschillende Spaanse wetten en besluiten vastgelegd. De TEAC heeft tot taak te beslissen over vorderingen die zijn ingediend tegen bestuursbesluiten van onder meer de organen van het ministerie van Economische Zaken en Financiën. Deze taak is de gerechten in economische en bestuurszaken oorspronkelijk opgedragen bij een koninklijk wetsbesluit van 16 juni 1924.

18. De huidige regeling van de TEAC is hoofdzakelijk vervat in Ley 58/2003 General Tributaria (wet nr. 58/2003 houdende het algemeen belastingwetboek) van 17 december 2003 (hierna: „LGT")[14] en Real Decreto 520/2005 (koninklijk besluit 520/2005) van 13 mei 2005[15]. Dit besluit is echter nu en dan gewijzigd.

1. Benoeming en ontslag van de voorzitter en de leden van de TEAC

19. De voorzitter[16] en de leden[17] van de TEAC zijn ambtenaren, die bevoegd zijn om belastinggeschillen te beslechten. Zij worden op voorstel van de minister van Economische Zaken en Financiën door de Spaanse regering (ministerraad) bij koninklijk besluit benoemd uit een groep ambtenaren met de vereiste ervaring en reputatie op dit gebied. Daarnaast vallen de verschillende gerechten in economische en bestuurszaken (waaronder de TEAC) niet onder de verantwoordelijkheid van het ministerie van Justitie of een orgaan dat verantwoordelijk is voor de rechterlijke organisatie: zij maken een integrerend deel uit van het ministerie van Economische Zaken en Financiën.[18]

20. Hoewel de leden van de TEAC niet zelf verantwoordelijk zijn voor het feitelijke beheer en de inning van belastingen, kan moeilijk de indruk worden vermeden dat de TEAC zelf een wezenlijk onderdeel vormt van het hele systeem van de belastingdienst in Spanje.

21. Banco de Santander heeft opgemerkt dat het mandaat van de voorzitter en de leden van de TEAC van onbepaalde duur is en voor het leven kan gelden, tot zij met pensioen gaan. Daarnaast heeft Banco de Santander betoogd dat het feit dat de voorzitter en de leden van de TEAC bij besluit door de ministerraad (het hoogste college van de uitvoerende macht) worden benoemd en uit hun ambt worden ontslagen, inmenging door de belastingdienst voorkomt. Bovendien is volgens Banco de Santander de bevoegdheid van een regering om de leden van een rechterlijke instantie te benoemen of af te zetten, of om hun mandaat niet te verlengen, op zich niet van invloed op hun onafhankelijkheid.

14 BOE nr. 302 van 18 december 2003, blz. 44987.

15 BOE nr. 126 van 27 mei 2005, blz. 17835.

16 Hij of zij heeft de rang van directeur-generaal van het ministerie van Economische Zaken en Financiën.

17 Zij hebben de rang van vicedirecteur-generaal van het ministerie van Economische Zaken en Financiën.

18 Zie artikel 6 van Real Decreto 1113/2018 (koninklijk besluit 1113/2018) van 7 september 2018. Ondanks dat de gerechten in economische en bestuurszaken rapporteren aan de staatssecretaris van Financiën, laat dit volgens artikel 6, lid 1, van Real Decreto 1113/2018 hun functionele onafhankelijkheid bij de beslechting van economisch-administratieve geschillen onverlet.

Voorts is het volgens Banco de Santander niet vreemd dat leden discretionair kunnen worden benoemd en uit hun ambt kunnen worden ontslagen, aangezien het mandaten zonder termijn betreft. In de praktijk zijn de gevolgen van deze bevoegdheid vergelijkbaar met die van de bevoegdheid om een mandaat met een vaste termijn niet te verlengen.

22. De Spaanse regering heeft gesteld dat de leden van de gerechten in economische en bestuurszaken voor onbepaalde tijd worden benoemd en geen gevolgen ondervinden van wijzigingen in de samenstelling van de regering. Getuige daarvan de TEAC, waarvan de leden voor lange tijd, soms zelfs voor decennia, worden benoemd, ondanks politieke veranderingen tijdens de vierjarige regeringsperiodes. Daarnaast gelden volgens de Spaanse regering voor de leden van de gerechten in economische en bestuurszaken dezelfde regels inzake verschoning en wraking als voor bestuursrechters. Deze regels zijn uitdrukkelijk in de Spaanse wetgeving opgenomen en zijn op volstrekt normale wijze van toepassing. De onafhankelijkheid van de gerechten in economische en bestuurszaken wordt versterkt doordat hun leden een minderheidsstandpunt kunnen innemen.

23. Ik wijs erop dat de bevoegdheid van de ministerraad om de leden van de TEAC te benoemen, mede de bevoegdheid omvat om hen uit hun ambt te ontzetten, waarbij voor dit laatste de enkele publicatie van een koninklijk besluit in het Spaanse staatsblad volstaat.[19] Zoals de Commissie heeft uiteengezet in haar schriftelijke antwoorden op bepaalde vragen die door het Hof specifiek aan partijen zijn gesteld, is deze laatste bevoegdheid de afgelopen jaren regelmatig uitgeoefend.

24. Zo werden, zoals door de Commissie is aangegeven, op 13 januari 2012 de voorzitter van de TEAC[20] en een lid daarvan[21] afgezet, en werd dat lid vervolgens benoemd als de nieuwe voorzitter van de TEAC[22]. Op 1 juni 2018 werd wederom de voorzitter[23] van de TEAC uit zijn ambt ontslagen en vervangen door een andere[24]. Op 6 juli 2018 werden vier andere leden van de TEAC afgezet en nog eens acht geïnstalleerd.[25]

25. Het is uiteraard niet mijn bedoeling om twijfel te zaaien over of afbreuk te doen aan de legitimiteit van de specifieke benoemingen of de ontslagen die door de Commissie onder de aandacht van het Hof zijn gebracht. Maar hoewel veel leden van de verschillende gerechten in economische en bestuurszaken (waaronder de TEAC) gedurende langere tijd (kunnen) aanblijven[26] – een feit dat door de Spaanse regering is benadrukt – is het opmerkelijk dat er geen duidelijke wettelijke waarborgen bestaan om ervoor te zorgen dat de voorzitter en de leden van deze instanties niet zonder geldige reden of gebleken ongeschiktheid uit hun functie kunnen worden ontheven.

26. In dit verband heeft de geschiedenis advocaat-generaal Saggio gelijk gegeven. Die had in zijn conclusie bij het arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), zijn bezorgdheid uitgedrukt over het feit dat de gevallen waarin de bevoegdheid om de voorzitter of de leden uit hun ambt te ontslaan, zou kunnen worden uitgeoefend, niet „duidelijk en limitatief in de wet [waren] geregeld”.[27] Bij de huidige stand van het Spaanse recht bekleden de voorzitter en de leden van de TEAC hun positie uiteindelijk bij de gratie van de Spaanse regering (ministerraad). Behalve bij gegronde redenen of gebleken ongeschiktheid beschikken zij dus noch in theorie, noch in de praktijk

19 Artikel 29, lid 2, van Real Decreto 520/2005 (koninklijk besluit 520/2005).

20 Real Decreto 117/2012 (koninklijk besluit 117/2012) van 13 januari 2012, BOE nr. 12 van 14 januari 2012, blz. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (koninklijk besluit 118/2012) van 13 januari 2012, BOE nr. 12 van 14 januari 2012, blz. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (koninklijk besluit 125/2012) van 13 januari 2012, BOE nr. 12 van 14 januari 2012, blz. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (koninklijk besluit 614/2018) van 22 juni 2018, BOE nr. 152 van 23 juni 2018, blz. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (koninklijk besluit 620/2018) van 22 juni 2018, BOE nr. 152 van 23 juni 2018, blz. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (koninklijk besluit 836/2018) van 6 juli 2018, BOE nr. 164 van 7 juli 2018, blz. 68370.

26 Wellicht ten minste deels als gevolg van de onbepaalde duur van hun mandaat.

27 Conclusie in de gevoegde zaken Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:1999:489, punt 16).

over de zekerheid van een vaste ambtstermijn of een waarborg tegen afzetting op de wijze die een gebruikelijk en onontbeerlijk aspect van de rechterlijke onafhankelijkheid vormt en zowel de theorie als de praktijk van de grondwetten en de fundamentele wetten van alle lidstaten van de Unie weerspiegelt.

2. Artikel 243 LGT – Buitengewoon beroep tot harmonisatie van de rechtspraak

27. De gerechten in economische en bestuurszaken hebben verplichte rechtsmacht en alleen als het geschil niet binnen het jaar is beslecht, kan een beroep op de gewone Spaanse rechter worden gedaan.[28] Er wordt verder niet getwijfeld aan het feit dat de gerechten in economische en bestuurszaken (waaronder de TEAC) aan het toepasselijke recht gebonden zijn en bij de beslechting van belastinggeschillen de conventionele rechtsnormen toepassen.

28. Naast de gewone beroepsprocedures bij de TEAC tegen beslissingen van de regionale en lokale gerechten in economische en bestuurszaken[29], voorziet artikel 243 LGT in wat wordt omschreven als een „buitengewoon beroep tot harmonisatie van de rechtspraak”.[30]

29. Uit artikel 243 LGT blijkt duidelijk dat de Spaanse belastingautoriteiten buitengewoon beroep kunnen instellen bij een bijzondere kamer van de TEAC als zij menen dat een eerdere uitspraak of eerdere uitspraken van die instantie onjuist zijn.

30. Het is bijzonder opvallend dat een dergelijk beroep alleen kan worden ingesteld door de fiscaal directeur-generaal van het ministerie van Economische Zaken en Financiën[31], hoewel die ook deel zal uitmaken van de bijzondere kamer van de TEAC, samen met de directeur-generaal van de rijksbelastingdienst, de directeur-generaal of directeur van de afdeling van de rijksbelastingdienst waarvan de instantie die het besluit heeft genomen dat besloten ligt in de beslissing waartegen het beroep is gericht, functioneel afhangt, alsmede de voorzitter van de raad voor de verdediging van belastingplichtigen.

28 Zie artikel 240, lid 1, en artikel 249 LGT.

29 Zie artikel 241 LGT.

30 Artikel 243 LGT, getiteld „Buitengewoon beroep tot harmonisatie van de rechtspraak”, luidt als volgt.
„1. De fiscaal directeur-generaal van het ministerie van Economische Zaken en Financiën kan een buitengewoon beroep tot harmonisatie van de rechtspraak instellen tegen de fiscale beslissingen van het centrale gerecht in economische en bestuurszaken, als hij zich niet met de inhoud van die beslissingen kan verenigen.
Een dergelijk buitengewoon beroep kan ook worden ingesteld door de fiscaal directeur-generaal van een autonome gemeenschap of stad met autonome status dan wel een vergelijkbare instantie, als het betrekking heeft op een besluit van een instantie die ressorteert onder de betrokken autonome gemeenschap of stad met autonome status.
2. De bijzondere kamer voor harmonisatie van de rechtspraak is bevoegd om van een dergelijk beroep kennis te nemen. Deze kamer is samengesteld uit de voorzitter van het centrale gerecht in economische en bestuurszaken, die als voorzitter zal fungeren, drie leden van dat gerecht, de fiscaal directeur-generaal van het ministerie van Economische Zaken en Financiën, de directeur-generaal van de rijksbelastingdienst, de directeur-generaal of directeur van de afdeling van de rijksbelastingdienst waarvan de instantie die het besluit heeft genomen dat besloten ligt in de beslissing waartegen het beroep is gericht, functioneel afhangt, alsmede de voorzitter van de raad voor de verdediging van belastingplichtigen.
Als het beroep betrekking heeft op een besluit van een instantie die afhangt van een autonome gemeenschap of stad met autonome status, worden verwijzingen naar de directeur van de rijksbelastingdienst en naar de directeur-generaal of directeur van de afdeling van de rijksbelastingdienst geacht verwijzingen te zijn naar gelijkwaardige of vergelijkbare instanties van die autonome gemeenschap of stad met autonome status.
3. De beslissing op het beroep wordt genomen bij meerderheid van de leden van de bijzondere kamer. Bij staking van stemmen is de stem van de voorzitter beslissend.
4. De beslissing op het beroep wordt gegeven binnen zes maanden, met eerbiediging van de bijzondere rechtssituatie zoals die voortvloeit uit het aangevochten besluit, en onder vaststelling van de toepasselijke rechtspraak.
5. De rechtspraak die door dergelijke beslissingen op beroep wordt ontwikkeld, is bindend voor de gerechten in economische en bestuurszaken, de fiscale instanties van de autonome gemeenschappen en steden met autonome status, en de rest van de rijksbelastingdienst en de autonome gemeenschappen en steden met autonome status.”

31 Of door een fiscaal directeur-generaal van een autonome gemeenschap of stad met autonome status dan wel een vergelijkbare instantie, als het beroep betrekking heeft op een besluit van een instantie die afhangt van de betrokken autonome gemeenschap of stad met autonome status.

31. Zeer opmerkelijk is verder dat de directeur-generaal van de afdeling van de rijksbelastingdienst eveneens lid is van de uit acht personen bestaande bijzondere kamer – ook al is het zijn dienst die de beslissing heeft genomen waartegen beroep is ingesteld. Dit is mijns inziens in strijd met het beginsel nemo judex in causa sua, en staat per definitie haaks op het fundamentele beginsel van artikel 47, tweede alinea, van het Handvest, dat een onafhankelijk en onpartijdig gerecht vereist.

B. Geniet de TEAC de vereiste mate van onafhankelijkheid om als rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU te worden aangemerkt?

32. Zoals advocaat-generaal Stix-Hackl in punt 45 van haar conclusie in de zaak Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311) opmerkt, is het criterium van onafhankelijkheid „zeer waarschijnlijk het belangrijkste criterium om de nationale rechterlijke instantie te kunnen onderscheiden van een administratieve instantie".

33. In de punten 37 en 38 van het arrest van 16 februari 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), laat het Hof zich in dezelfde zin uit:

„Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de eis dat een verwijzende instantie onafhankelijk is, uiteenvalt in twee aspecten. Het eerste, externe aspect impliceert dat de instantie haar taken volledig autonoom uitoefent, zonder enig hiërarchisch verband en zonder aan wie dan ook ondergeschikt te zijn of van waar dan ook bevelen of instructies te ontvangen […], zodat zij beschermd is tegen tussenkomsten of druk van buitenaf die de onafhankelijkheid van de oordeelsvorming van haar leden in aan hen voorgelegde geschillen in gevaar zouden kunnen brengen […].

Het tweede, interne aspect sluit aan bij het begrip onpartijdigheid en heeft betrekking op het houden van gelijke afstand ten opzichte van de partijen bij het geding en hun respectieve belangen met betrekking tot het voorwerp van het geding. Dit aspect vereist dat objectiviteit in acht wordt genomen en dat elk belang bij de uitkomst van het geschil, buiten de strikte toepassing van de regels van het recht, ontbreekt […]."

34. In die zaak werd geoordeeld dat een griffier (Secretario Judicial) „zich […] dient te houden aan de aanwijzingen die hij van zijn leidinggevende ontvangt", tenzij hij de bevoegdheid tot het opmaken van akten uitoefent. Het Hof oordeelde dat de griffier in die zaak „zich bij de behandeling van de aan de orde zijnde vordering tot betaling van het honorarium [diende] te houden aan de beginselen van eenheid van handelen en ondergeschiktheid". [32]

35. De griffier was dus geen „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 267 VWEU.

36. Om de reeds door mij aangegeven redenen ben ik van mening dat de leden van de TEAC niet de mate van onafhankelijkheid genieten die vereist is om deze instantie als een rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU te kunnen beschouwen. Tot deze conclusie kom ik op de volgende gronden.

32 Zie arrest van 16 februari 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, punt 41). Ten slotte heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens zich in dezelfde zin uitgesproken in zijn arrest van 25 februari 1997, Findlay tegen Verenigd Koninkrijk (CE:ECHR:1997:0225JUD002210793), waarin het erop wees dat op grond van de toen in het Verenigd Koninkrijk vigerende regeling voor militaire rechtbanken de leden van de betrokken militaire rechtbank allen lager in militaire rang waren dan de bijeenroepend functionaris. Hierbij merkte het Europees Hof voor de Rechten van de Mens op: „Om het vertrouwen in de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rechtbank te bewaren, kan de schijn van belang zijn. Aangezien alle leden van de militaire rechtbank die zich over de zaak van de heer Findlay hebben uitgesproken, lager in rang waren dan de bijeenroepend functionaris en onder diens commando vielen, kon de twijfel van de heer Findlay aan de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rechtbank objectief gerechtvaardigd zijn […]."

37. In de eerste plaats past de TEAC bij de beslechting van belastinggeschillen weliswaar duidelijk de wet en de conventionele rechtsnormen toe, en beschikt dat gerecht over de mate van bestendigheid die voor rechterlijke instanties kenmerkend is, maar ontberen de leden ervan de wezenlijke eigenschap van de vaste ambtstermijn [33] die, zoals het Hof in punt 45 van zijn arrest van 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), opmerkt, een basisvoorwaarde voor rechtsbedeling vormt.

38. Dat leden van de TEAC bij koninklijk besluit zijn afgezet om redenen die voor de op dat moment zittende regering opportuun leken, toont op zichzelf al aan dat de TEAC deze essentiële eigenschap niet heeft. [34] Om aan dit aspect van het vereiste inzake onafhankelijkheid te voldoen, zouden de leden van de TEAC reële en doeltreffende wettelijke waarborgen tegen ontslag uit hun ambt moeten genieten, tenzij bij geldige redenen of gebleken ongeschiktheid.

39. In de tweede plaats bestaat een ander aspect van het vereiste inzake onafhankelijkheid, zoals verwoord in punt 44 van het arrest van 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), erin dat de betrokken instantie „haar rechtsprekende taken volledig autonoom uitoefent, zonder enig hiërarchisch verband en zonder aan wie dan ook ondergeschikt te zijn of van waar dan ook bevelen of instructies te ontvangen […]”.

40. Min of meer hetzelfde zou in de onderhavige zaak kunnen worden gezegd aangaande het buitengewone beroep tot harmonisatie van de rechtspraak, aangezien de directeur-generaal van de instantie zelf die het beroep heeft ingesteld, krachtens artikel 243 LGT als lid van de bijzondere kamer van de TEAC, die van het beroep kennisneemt, onvermijdelijk evenzeer aan de zittingen deelneemt als de directeur-generaal van de rijksbelastingdienst die juist de beslissing heeft genomen waartegen beroep is ingesteld. Het is correct dat de belangen van de belastingplichtige waarschijnlijk door de voorzitter van de raad voor de verdediging van belastingplichtigen zullen worden behartigd [35], maar dit neemt niet weg dat in de geest van de gemiddelde, redelijke belastingplichtige die zijn klacht bij de TEAC aanhangig heeft gemaakt, het hele systeem van artikel 243 LGT, houdende de procedure voor buitengewoon beroep tot harmonisatie van de rechtspraak, wel in het voordeel van de belastingdienst moet *lijken* te spreken, gezien de wettelijk voorschreven specifieke samenstelling van de bijzondere kamer.

41. In ieder geval moet het feit dat bepaalde leden van de bijzondere kamer van de TEAC sterke institutionele banden met de belastingdienst hebben, op zichzelf ook twijfel genereren over de onafhankelijkheid van de TEAC. Zoals het Hof in punt 49 van het arrest van 19 september 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), opmerkt, „houdt het begrip onafhankelijkheid, dat onlosmakelijk verbonden is met de rechterlijke opdracht, vóór alles in dat de betrokken instantie de hoedanigheid van derde heeft ten opzichte van de autoriteit die de aangevochten beslissing heeft genomen”. Gezien de hiërarchische status en positie binnen de belastingdienst van de fiscaal directeur-generaal van het ministerie van Economische Zaken en Financiën, de directeur-generaal van de rijksbelastingdienst en de directeur-generaal of directeur van de afdeling van de rijksbelastingdienst, kan moeilijk worden gezegd dat deze personen in een belastinggeschil kunnen worden geacht de hoedanigheid van derden te hebben in de door het Hof in het arrest van 19 september 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), beoogde zin.

33 Het Hof verwijst naar „onafzetbaarheid van de leden van de betrokken instantie”.

34 In punt 53 van het arrest van 19 september 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), verklaart het Hof dat „voor deze waarborgen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid regels nodig [zijn], onder andere met betrekking tot de samenstelling van de instantie, de benoeming, de ambtstermijn en de gronden voor verschoning, wraking en *afzetting van haar leden*, die het mogelijk maken elke legitieme twijfel omtrent de onvatbaarheid van deze instantie voor externe factoren en omtrent haar neutraliteit ten opzichte van de met elkaar strijdende belangen uit de geest van de justitiabelen te bannen” (mijn cursivering).

35 Artikel 34, lid 2, LGT luidt als volgt.
„De in het ministerie van Financiën geïntegreerde raad voor de verdediging van belastingplichtigen dient toe te zien op de doeltreffendheid van de rechten van de belastingplichtigen, klachten te behandelen die voortvloeien uit de toepassing van het belastingstelsel door overheidsinstanties en relevante suggesties en voorstellen te doen, in de vorm en met de gevolgen zoals bij de verordeningen voorzien.”

42. Daarenboven wekt het feit alleen al dat artikel 243 LGT voorziet in een dergelijke procedure voor een buitengewoon beroep, dat enkel door de belastingautoriteiten kan worden ingesteld, de indruk dat de TEAC wellicht niet al te snel zal afwijken van een door de autoriteiten voorgestane interpretatie van de belastingwetgeving, aangezien anders de fiscaal directeur-generaal van het ministerie van Economische Zaken en Financiën de procedure voor buitengewoon beroep van artikel 243 LGT zou kunnen inleiden. Dit is verder in strijd met het begrip onafhankelijkheid, aangezien reeds het bestaan van deze procedure en het lidmaatschap van de bijzondere kamer een vorm van subtiele druk kunnen vormen die, in de woorden van het Hof in punt 37 van het arrest van 16 februari 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), „de onafhankelijkheid van de oordeelsvorming van haar leden in aan hen voorgelegde geschillen in gevaar [zou] kunnen brengen".

43. Om al deze redenen ben ik van mening dat de TEAC niet voldoet aan de vereisten inzake onafhankelijkheid die noodzakelijk zijn om dit gerecht als een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 267 VWEU te kunnen aanmerken. Hoewel het Hof geen strikt stelsel van precedentwerking toepast, is niettemin duidelijk dat de motivering van het arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), onbevredigend is en dat dat arrest wat deze kwestie betreft niet meer mag worden gevolgd.

44. Ik geef het Hof derhalve in overweging te oordelen dat het niet bevoegd is om kennis te nemen van het door de TEAC ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing.

IV. Conclusie

45. Gelet op de bovenstaande overwegingen geef ik het Hof in overweging te oordelen dat het niet bevoegd is om kennis te nemen van het door de Tribunal Económico-Administrativo Central ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing.