



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

11 декември 2014 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Член 56 ДФЕС и член 36 от Споразумението за ЕИП — Услуги, предлагани в Испания от пенсионни фондове и застрахователни компании, установени в друга държава членка — Планове за професионално пенсионно осигуряване — Задължение за посочване на данъчен представител с местопребиваване в Испания — Ограничителен характер — Обосноваване — Ефикасност на данъчния контрол и борба с избягване на данъчното облагане — Пропорционалност“

По дело C-678/11

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 22 декември 2011 г.,

Европейска комисия, за която се явяват F. Jimeno Fernández и W. Roels, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Кралство Испания, за което се явява A. Rubio González, в качеството на представител,

ответник,

подпомаган от:

Френска република, за която се явяват G. de Bergues, D. Colas и J.-S. Pilczer, в качеството на представители,

встъпила страна,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: Т. von Danwitz, председател на състава, С. Vajda (докладчик), А. Rosas, Е. Juhász и D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: М. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 12 юни 2014 г.,

* Език на производството: испански.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че като е приело и оставило в сила разпоредбите, съдържащи се в член 46, буква с) от Кралски законодателен указ 1/2002, с който се одобрява консолидираният текст на Закона за пенсионните планове и пенсионните фондове (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones) от 29 ноември 2002 г. (BOE № 298 от 13 декември 2002 г., стр. 43361, наричан по-нататък „Законът за пенсионните планове и фондове“), в член 86 от Кралски законодателен указ 6/2004, с който се одобрява консолидираният текст на Закона за организацията и надзора на частното застраховане (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) от 29 октомври 2004 г. (BOE № 267 от 5 ноември 2004 г., стр. 36602, наричан по-нататък „Законът за организацията и надзора на частното застраховане“), в член 10 от Кралски законодателен указ 5/2004 за приемането на консолидирания текст на Закона за данък върху доходите на чуждестранните лица (Real Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes) от 5 март 2004 г. (BOE № 62 от 12 март 2004 г., стр. 11176), изменен със Закон 36/2006 за мерки за избягване на данъчните измами (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) от 29 ноември 2006 г. (BOE № 286 от 30 ноември 2006 г., стр. 42087, наричан по-нататък „Законът за данъка върху доходите на чуждестранните лица“) и в член 47 от Общия данъчен закон 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria) от 17 декември 2003 г. (BOE № 302 от 18 декември 2003 г., стр. 44987, наричан по-нататък „Общият данъчен закон“), по силата на които пенсионните фондове, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в тази държава членка, както и застрахователните компании, които извършват дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги, по-конкретно са длъжни да назначат данъчен представител с местопребиваване в тази държава членка, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 56 ДФЕС и член 36 от Споразумението за създаване на Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

Испанската правна уредба

- 2 Член 47 от Общия данъчен закон предвижда:

„За целите на техните отношения с данъчната администрация данъчнозадължените лица, които не пребивават в Испания, трябва да посочат представител, установен на испанската територия, когато те действат на тази територия посредством постоянен обект, когато това е предвидено изрично в данъчното законодателство или когато данъчната администрация го изисква поради характеристиките на сделката или на осъществената дейност или на размера на получения доход.

Това посочване трябва да се съобщи на данъчната администрация по реда, предвиден в данъчното законодателство“.

3 Член 46 от Закона за пенсионните планове и пенсионните фондове предвижда:

„Пенсионните фондове, установени в други държави членки, които желаят да развият в Испания планове за професионално пенсионно осигуряване, подчинени на испанското законодателство, са длъжни да посочат представител, тоест физическо лице, което обичайно пребивава в Испания, или установено в Испания юридическо лице, имащо следните правомощия:

[...]

с) представляване на пенсионните фондове за целите на техните данъчни задължения, възникнали на основание реализирани дейности на испанската територия. Представителят трябва да изпълни задълженията, изразяващи се в удържането или в авансовото плащане на данъка и в прехвърляне на сумата в държавната хазна за плановете, подчинени на испанското законодателство при условията, предвидени в законодателството относно данъка върху доходите на физическите лица, както и да изпълни задълженията за информиране на данъчната администрация, предвидени в испанското законодателство, приложимо за управителите на пенсионни фондове.

[...]“.

4 Съгласно член 86, параграф 1 от Закона за организацията и надзора на частното застраховане:

„Установените в друга държава членка от Европейското икономическо пространство застрахователни компании, които желаят да извършват дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги, са длъжни да посочат представител с данъчна регистрация в Испания за целите на данъчните задължения по настоящия закон за дейностите, осъществени на испанската територия.

Наред със задълженията по член 82 от настоящия закон този представител трябва да изпълни, от името на застрахователната компания, действаща при режим на свободно предоставяне на услуги, следните данъчни задължения:

- a) удържане или авансово плащане на данъка и прехвърляне на сумата в държавната хазна за сделките, сключени в Испания при условията, предвидени в законодателството, уреждащо данъка върху доходите на физическите лица, корпоративния данък и данъка върху доходите на чуждестранните лица;
- b) информиране на данъчната администрация за сделките, сключени в Испания в съответствие с разпоредбите на законодателството, уреждащо данъка върху доходите на физическите лица, корпоративния данък и данъка върху доходите на чуждестранните лица“.

5 Член 10, параграф 1 от Закона за данък върху доходите на чуждестранните лица има следното съдържание:

„Данъчнозадължените лица по този данък са длъжни да назначат преди изтичането на срока за деклариране на получените в Испания доходи физическо или юридическо лице, установено в Испания, което да ги представлява пред данъчната администрация, що се отнася до техните задължения по настоящия данък, когато те извършват дейност посредством постоянен обект, в случаите, посочени в член 24, параграф 2 и в член 38 от настоящия закон, или когато това се изисква от данъчната администрация поради размера или характеристиките на доходите, получени на испанска територия от данъкоплатеца.

[...]“.

- 6 Член 99, параграф 2 от Закон 35/2006 относно данъка върху доходите на физическите лица и за частично изменение на законите за корпоративните данъци, за данъка върху доходите на чуждестранните лица и за данъка върху имуществото (*Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*) от 28 ноември 2006 г. (BOE № 285 от 29 ноември 2006 г., стр. 41734) предвижда:

„Организациите и юридическите лица, включително организациите, разпределящи доходи, които изплащат доходи, облагани с настоящия данък, са длъжни да извършат удържане или плащане на данъка на основание авансово плащане на данъка върху доходите на физическите лица, длъжим от получателя на доходите. Сумата, която следва да се плати на държавната хазна, условията и начините на плащане се определят с правилник. Същите задължения имат данъкоплатците, извършващи икономически дейности, за доходите, които те изплащат при извършването на тяхната дейност, както и физическите, юридическите лица и другите организации, които, без да са установени на испанската територия, извършват дейност на тази територия посредством постоянен обект или които нямат постоянен обект, но плащат доходи от трудови правоотношения, както и други доходи, за които се извършва удържане при източника или авансово плащане, и представляват подлежащи на приспадане разходи с оглед на получаването на доходите по член 24, параграф 2 от кодифицирания текст на Закона за данъка върху доходите на чуждестранните лица.

[...]

Представителят, посочен в съответствие с разпоредбите на член 86, параграф 1 от кодифицирания текст на Закона за организацията и надзора на частното застраховане, който действа от името на застрахователната компания, извършваща дейност при режим на свободно предоставяне на услуги, е длъжен да извърши удържане и авансово плащане на данъка за сделките, сключени в Испания.

Установените в друга държава — членка на Европейския съюз, пенсионни фондове, предлагащи в Испания схеми за професионално пенсионно осигуряване, подчинени на испанското законодателство, са длъжни по силата на разпоредбите на Директива 2003/41/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 3 юни 2003 година относно дейностите и надзора на институциите за професионално пенсионно осигуряване [(ОВ L 235, стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 6, стр. 219)] да определят представител с данъчна регистрация в Испания, който да ги представлява за целите на данъчните задължения. Този представител е длъжен да удържи данъка при източника и да извърши авансово плащане на същия за сключените в Испания сделки.

[...]“.

Досъдебното производство и сезирането на Съда

- 7 С писма от 4 април и 1 декември 2008 г. Комисията поканва Кралство Испания да поправи несъвместимостта с член 49 ЕО и член 36 от Споразумението за ЕИП на разпоредбите от испанското право, задължаващи пенсионните фондове, установени в други държави членки и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в Испания, на застрахователните компании, които извършват дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги, както и на някои организации и чуждестранни физически лица да посочат данъчен представител, установен в Испания.

- 8 Вследствие на отговорите на Кралство Испания на нейните официални уведомителни писма, на 29 януари 2010 г. Комисията изпраща на тази държава членка мотивирано становище, в което тя поддържа изложения в тези писма временен анализ и му дава срок от два месеца да приеме необходимите мерки за съобразяване с това становище.
- 9 Тъй като даденият от Кралство Испания отговор на това становище не я удовлетворява, Комисията предявява настоящия иск. Тя обявява, че е свела предмета на същия до предвиденото в испанското право задължение за посочване на данъчен представител с местопребиваване в Испания единствено в случаите на пенсионните фондове, установени в други държави членки и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в Испания, както и на застрахователните компании, действащи в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги.
- 10 С отделна молба, подадена на 15 март 2012 г., Кралство Испания повдига възражение за недопустимост въз основа на член 91, параграф 1, първа алинея от Процедурния правилник на Съда в редакцията му в сила към датата на предявяване на иска. На 2 октомври 2012 г. Съдът решава да разгледа възражението за недопустимост едновременно с разглеждането на спора по същество в приложение на параграф 4 от същия член.
- 11 С определение на председателя на Съда от 9 май 2012 г. Френската република е допусната да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Кралство Испания.

По иска

По допустимостта

Доводи на страните

- 12 Кралство Испания изтъква три доводи в подкрепа на своето възражение за недопустимост. На първо място, то изтъква, че с използването на наречието „по-конкретно“ в изложението на исковата молба Комисията не е ограничила предмета на своя иск по изчерпателен и точен начин. На второ място, тази държава членка счита, че Комисията е посочила погрешно в подкрепа на своя иск две разпоредби на испанското право, тоест член 10 от Закона за данъка върху доходите на чуждестранните лица и член 47 от Общия данъчен закон. Кралство Испания поддържа, че първата разпоредба няма никаква връзка с положенията, посочени в иска на Комисия, и че с втората само се въвеждат принципите и общите разпоредби на испанската данъчна система, без да се обхващат специалните случаи, в които следва да се назначи данъчен представител. На трето място, Кралство Испания упреква Комисията, че не е уточнила ясно дали в никакъв случай държава членка не може да налага на чуждестранно лице задължението да назначи подобен представител, или съществуват някои изключения от това правило поради обосновани причини.
- 13 Комисията отхвърля доводите, изтъкнати от Кралство Испания в подкрепа на неговото възражение за недопустимост.

Съображения на Съда

- 14 От член 38, параграф 1, буква в) от Процедурния правилник в редакцията му в сила към датата на предявяване на иска и от съдебната практика относно тази разпоредба следва, че исковата молба или жалбата трябва да посочва предмета на спора и кратко изложение на основанията и че това посочване трябва да е достатъчно ясно и точно, за да позволи на ответника да подготви

защитата си, а на Съда — да упражни своя контрол. От това произтича, че съществените правни и фактически обстоятелства, на които искът или жалбата се основава, трябва да изпъкват по логичен и разбираем начин от текста на самата искова молба или жалба и че исканията в нея трябва да са формуирани по недвусмислен начин, за да не се произнесе Съдът *ultra petita* или да пропусне да се произнесе по някое твърдение за нарушение (вж. решение Комисия/Испания, C-360/11, EU:C:2013:17, т. 26 и цитираната съдебна практика).

- 15 В дадения случай исковата молба на Комисията отговаря на тези изисквания.
- 16 Всъщност независимо от използването на термина „по-конкретно“ в текста на исковата молба, както от последния, така и от изложените в нея твърдения за нарушения по недвусмислен начин следва, че искът на Комисията е насочен към предвиденото в испанското право задължение за посочване на данъчен представител с местопребиваване в Испания единствено в два конкретни случая, тоест този на пенсионните фондове, установени в други държави членки и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в Испания, както и този на застрахователните компании, извършващи дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги. Освен това от писмените защиты на ответната държавата членка става ясно, че исковата молба е била формулирана по достатъчно ясен и точен начин, доколкото тази държава е концентрирала своята защита върху тези два конкретни случая.
- 17 При това положение следва да се отхвърли първият довод, изтъкнат от Кралство Испания в подкрепа на неговото възражение за недопустимост.
- 18 Освен това, доколкото искът е насочен само към посочените два конкретни случая, Комисията не може да се упрекне, че не е изразила ясна позиция върху евентуално законния характер с оглед на правото на Съюза на задължение на чуждестранно лице да посочи данъчен представител с местопребиваване в Испания при други обстоятелства. Затова третият изтъкнат от тази държава членка довод трябва да се отхвърли.
- 19 Що се отнася до втория довод, изтъкнат от Кралство Испания в рамките на неговото възражение за недопустимост, с пълно право Комисията отбелязва, че при положение че в нейната искова молба е ясно очертан предметът на иска, евентуалната липса на релевантност на някои споменати от тази институция разпоредби на националното право не води до недопустимостта на този иск. Това е така, още повече че в своето възражение за недопустимост посочената държава членка се съгласява с релевантността за целите на посочения иск на две от разпоредбите на националното право, споменати от Комисията в нейния иск, тоест член 46, буква с) от Закона за пенсионните планове и пенсионните фондове и член 86, параграф 1 от Закона за организацията и надзора на частното застраховане.
- 20 Затова повдигнатото от Кралство Испания възражение за недопустимост следва да бъде отхвърлено.

По съществуването на спора

По нарушението на член 56 ДФЕС

– Доводи на страните

- 21 Комисията отбелязва, че задължението на пенсионните фондове, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в тази държава членка, както и застрахователните компании, извършващи дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги, да посочат данъчен представител с

местопребиваване в тази държава членка, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги. От една страна, това задължение налага допълнителна тежест на тези пенсионните фондове и застрахователни компании. От друга страна, то представлявало пречка за свободното предоставяне на услуги за лицата и предприятията, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и които желаят да предложат услуги за данъчно представителство на организациите или физическите лица, които осъществяват дейност в Испания.

- 22 Нито Кралство Испания, нито Френската република, в качеството на встъпила страна, оспорват ограничителния характер на разглежданите мерки.
- 23 Кралство Испания счита, че задължението за посочване на данъчен представител с местопребиваване в Испания е обосновано от необходимостта за ефикасен данъчен контрол и за борба с данъчните измами. То поддържа освен това, че разглежданите мерки не надхвърлят необходимото за постигане на тези цели от общ интерес.
- 24 В това отношение Кралство Испания твърди, че що се отнася до данъкоплатците — чуждестранни лица, задълбочеността на проверките и степента на ефективност на действията за борба с данъчните измами са значително по-големи, когато е на разположение пряк събеседник, какъвто е данъчният представител. Обратно, посочените цели не биха могли да се постигнат по ефикасен начин посредством взаимната помощ на органите на различни държави членки с цел обмен на информация и събиране на вземания, както е посочено в Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане, определени акцизи и облагането на застрахователните премии (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363, стр. 129; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 126, наричана по-нататък „Директива 77/799“) и Директива 2008/55/ЕО на Съвета от 26 май 2008 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 150, стр. 28).
- 25 Ответната държава членка счита, че неефективността на въведената с тези директиви система е доказана с факта, че те са били отменени в рамките на реформа на инструментите за административно сътрудничество и за съдействие при събирането на вземания. Освен това тази държава членка сочи, подкрепяйки това твърдение с данни, ниския процент на събираемост на вземания, първо, по осем направени искания до властите на Обединеното кралство през 2011 г. и второ, по искания, отправени до други държави членки между 2005 г. и 2009 г.
- 26 Според Кралство Испания, тъй като някои данни, изисквани от испанската данъчна администрация под формата на декларация, имат общ характер и не са непременно или не изключително насочени към определянето на данъка, съдържащата се в тези декларации информация не попада в приложното поле на Директива 77/799. Вследствие на това ефикасното прилагане на данъците налага предварителното определяне на лице, с което испанската данъчна администрация да е във връзка в хода на различните производства.
- 27 Относно плащането на данъка, дължим върху доходите, спадащи към плановете за професионално пенсионно осигуряване, Кралство Испания сочи, че що се отнася до пенсионните фондове, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в Испания, както и застрахователните компании, извършващи дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги, правомощието или задължението на данъчния представител да извърши удържане на размера на данъка и авансовото плащане на същия в държавната хазна, предвидени съответно в член 46, буква с) от Закона за пенсионните планове и пенсионните фондове и член 86, параграф 1, буква а) от Закона за организацията и надзора на частното

застраховане, отразяват задължението по член 99, параграф 2 от Закон 35/2006 от 28 ноември 2006 г. да се извърши удържане върху доходите от трудови правоотношения. Макар по силата на тази последна разпоредба установените в Испания организации за управление на пенсионни фондове да правят сами това удържане, необходимостта за установените в други държави членки пенсионни фондове и застрахователни компании да посочат данъчен представител с местопребиваване в Испания с цел по-конкретно да извърши посоченото удържане на данъка, се обосновавала със сложността на изчисляването на размера на същия. Ако липсваше подобно задължение за удържане в случая на тези чуждестранни организации, последните биха имали финансово предимство спрямо установените в Испания организации, което би накърнило принципа на равно третиране, както и принципа на добро функциониране на вътрешния пазар.

- 28 От друга страна, Кралство Испания отбелязва, че образуваното срещу него настоящо производство за установяване на неизпълнение на задължения го е накарало да премахне със Закон 2/2011 за устойчивата икономика (*Ley 2/2011 de Economía Sostenible*) от 4 март 2011 г. (ВОЕ № 55 от 5 март 2011 г., стр. 25033) условието за местопребиваване в Испания на данъчния представител, посочено в член 86, параграф 1 от Закона за организацията и надзора на частното застраховане, въпреки че според тази държава членка това условие давало по-голяма гаранция за ефикасното изпълнение на данъчните задължения.
- 29 В подкрепа на Кралство Испания Френската република счита, че спорната правна уредба се обосновава с необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъка, което Съдът е признал за императивно съображение от общ интерес. Тя била годна да постигне тази цел, правейки получаването и събирането на дължимия данък по-лесни и по-бързи. Доколкото данъчните представители били подчинени на контрола на испанската данъчна администрация, последната можела да осигури принудителното събиране на посочения данък. Освен това Съдът постановил в решения *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630) и *X* (C-498/10, EU:C:2012:635), че процедурата за удържането на данъка при източника и свързаният с нея режим на отговорност представляват законосъобразно и подходящо средство, осигуряващо данъчното облагане на лицата, установени извън облагащата държава.
- 30 Относно пропорционалността на произтичащото от спорната правна уредба задължение Френската република счита, че няма други възможности с по-малко неудобства от задължението за посочване на данъчен представител с местопребиваване в Испания. На първо място, задължение за клиентите — местни лица, на чуждестранните пенсионни фондове и застрахователни компании да извършат сами удържането при източника, би довело до допълнителна административна тежест, както и до рискове в областта на отговорността, което би направило трансграничните услуги по-малко привлекателни от тези на доставчиците — местни лица.
- 31 На второ място, от точки 50 и 51 от решение *X* (EU:C:2012:635) следвало, че получаването на данъка от чуждестранния доставчик на услуги би довело до значителни разходи за последния, което би могло да го разубеди да предоставя услуги в съответната държава членка. В това отношение трудовите задачи на работниците на посочения доставчик биха били още по-тежки, доколкото те би трябвало да изпълняват данъчни задължения по правната уредба на друга държава членка и на това основание да попълват данъчна декларация на чужд език.
- 32 Според Френската република настоящият иск се различава от този, довел до постановяване на решение *Комисия/Белгия* (C-522/04, EU:C:2007:405). По това дело наличието на три кумулативни причини е накарало Съдът да приеме, че задължението за посочване на данъчен представител с местопребиваване в засегнатата държава членка надхвърля необходимото за гарантиране на плащането на годишния данък върху въпросните застрахователни договори. Съдът по-конкретно посочил, че по силата на белгийското право застрахованото лице носи лично задължение за плащане на посочения данък, когато съответният договор е сключен със застраховател, който не е установен в Белгия. Това основание обаче не било налице в настоящия

иск, доколкото испанското законодателство предвиждало, че единствено данъчният представител с местопребиваване в Испания е длъжник по данъците, дължими от чуждестранните пенсионни фондове и застрахователните компании, които извършват дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги.

- 33 Комисията се съгласява със законния характер на изтъкнатите от Кралство Испания цели за обосноваване на задължението за посочване на данъчен представител с местопребиваване в Испания в посочените в нейния иск случаи, като същевременно оспорва доводите на тази държава членка, както и на Френската република, според които посоченото задължение е необходимо за тяхното постигане.

– Съображения на Съда

- 34 Най-напред следва да се констатира, че относно предмета на настоящия иск, както е посочен в точка 16 от настоящото решение, е безспорно, че по силата на испанската правна уредба в тази област пенсионните фондове, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в тази държава членка, както и застрахователните компании, извършващи в Испания дейност при режим на свободно предоставяне на услуги, са длъжни да посочат данъчен представител с местопребиваване в Испания.
- 35 При все това, както следва от точка 12 от настоящото решение, Кралство Испания оспорва релевантността на двете разпоредби от испанското право, изтъкнати от Комисията в нейната искова молба. В това отношение тази институция се съгласява, че член 10 от Закона за данъка върху доходите на чуждестранните лица се отнася до задължението за назначаване на представител при обстоятелства, които нямат нищо общо с предмета на настоящия иск. Колкото до член 47 от Общия данъчен закон, ограничавайки се с твърдението, че той представлява основното правило, задължаващо данъкоплатците, които не пребивават в Испания, да посочат представител с местопребиваване в тази държава членка, Комисията не доказва, че изменението или отмяната на този член е необходимо, за да се прекрати твърдяното неизпълнение на задължения.
- 36 При това положение единствено член 46, буква с) от Закона за пенсионните планове и пенсионните фондове и член 86, параграф 1 от Закона за организацията и надзора на частното застраховане, с чиято релевантност впрочем ответната държава членка е съгласна, могат да бъдат взети предвид за целите на настоящия иск.
- 37 Следва да се отбележи, че в областта на плановете за професионално пенсионно осигуряване пенсионните фондове и застрахователните компании предлагат услуги по смисъла на член 57 ДФЕС. Всъщност подобни услуги обикновено се предоставят срещу възнаграждение, чиято основна характеристика е, че то представлява насрещна парична престация за разглежданите услуги (вж. по аналогия решение Комисия/Белгия, C-296/12, EU:C:2014:24, т. 28).
- 38 Следва също да се подчертае, че от гледна точка на единния пазар и с оглед на осъществяването на неговите цели член 56 ДФЕС не допуска прилагането на каквато и да било национална правна уредба, която прави предоставянето на услуги, по смисъла на член 57 ДФЕС, между държавите членки по-трудно, отколкото предоставянето на услуги в рамките на определена държава членка (вж. решение Комисия/Белгия, EU:C:2014:24, т. 29 и цитираната съдебна практика).

- 39 Освен това съгласно постоянната практика на Съда член 56 ДФЕС не допуска по-специално каквато и да било правна уредба на държава членка, която може да доведе до забрана или до допълнително затрудняване на дейността на доставчик, установен в друга държава членка, където същият законно предоставя сходни услуги (вж. в този смисъл решение Комисия/Белгия, EU:C:2007:405, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 40 В конкретния случай Кралство Испания не е оспорило това, че разглежданата национална правна уредба представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, което по принцип противоречи на член 56 ДФЕС.
- 41 Всъщност, както Комисията с пълно право отбелязва, задължението за назначаване на данъчен представител в Испания може да доведе до допълнителни разходи за пенсионните фондове, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в тази държава членка, както и за застрахователните компании, извършващи дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги. Вследствие на това то прави предоставянето на услуги от тези организации на пребиваващите в Испания лица по-трудно и по-малко привлекателно от предоставянето на сходни услуги на същите лица от установени в Испания организации, които нямат това задължение. Освен това фактът, че този представител трябва да пребивава в Испания, поставя пречка пред свободното предоставяне на услуги от лицата и дружествата, които са установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и желаят да предложат услуги за данъчно представляване на организации или физически лица, извършващи дейност в Испания.
- 42 От трайно установената практика на Съда обаче следва, че националните мерки, които биха могли да затруднят или да направят по-малко привлекателно упражняването на основните свободи, гарантирани от ДФЕС, могат все пак да бъдат допуснати, при условие че преследват цел от общ интерес, в състояние са да гарантират осъществяването на тази цел и не надхвърлят необходимото за постигането ѝ (вж. по-конкретно решение *Van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 43 Когато националните органи приемат мярка за дерогация на установен от правото на Съюза принцип, те трябва да докажат за всеки конкретен случай, че посоченото условие е изпълнено. Съображенията, на които може да се позовава дадена държава членка, следва да се придружават от анализ на пригодността и пропорционалността на приетата от тази държава мярка, както и от точни доказателства в подкрепа на доводите ѝ (вж. решение Комисия/Белгия, EU:C:2014:24, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 44 Като причини, обосноваващи посочените в точка 41 от настоящото решение ограничителни последици, Кралство Испания сочи необходимостта от ефикасен данъчен контрол, както и борбата с данъчните измами.
- 45 В това отношение Съдът многократно е постановявал, че борбата с избягването на данъчното облагане и ефективността на данъчния контрол могат да бъде изтъкнати като обосновка на ограничения на упражняването на гарантираните от Договора основни свободи (вж. решение *Strojírny Prostějov* и *ACO Industries Tábor*, C-53/13 и C-80/13, EU:C:2014:2011, т. 55 и цитираната съдебна практика).
- 46 Също така необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъка, на която се позовава Френската република в своята писмена защита, представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги (вж. решение X, EU:C:2012:635, т. 39).

- 47 В този смисъл трябва да се констатира, че задълженията за информация, както и за удържане и плащане на дължимите суми в държавната хазна, които посочените в спорната правна уредба данъчни представители трябва да изпълнят за пенсионните фондове и застрахователните компании, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, представляват подходящо средство за гарантиране ефикасността на събирането на дължимия данък върху платените от плановете за професионално пенсионно осигуряване доходи.
- 48 Що се отнася до въпроса дали посочената правна уредба надхвърля необходимото за постигане на тези цели, Кралство Испания, поддържано от Френската република, изтъква серия от доводи, основани на задълженията и отговорностите, които имат посочените в същата тази правна уредба данъчни представители.
- 49 На първо място обаче, що се отнася до получаването на информация относно дължимия данък и до събирането на същия, за целите на ефикасния данъчен контрол и на борбата с данъчните измами следва да се припомни, от една страна, че член 1, параграф 1 от Директива 77/799 предвижда обмен между органите на държавите членки на всякаква информация, която би им дала възможност за правилно определяне на данъците върху доходите (вж. по аналогия решение Комисия/Белгия, EU:C:2007:405, т. 52).
- 50 От друга страна, що се отнася до събирането по-конкретно на данъците върху доходите Съдът вече е постановил, че съществуващите на равнище на Съюза механизми за сътрудничество между органите на държавите членки, като предвидените в Директива 2008/55, са достатъчни, за да може въпросната държава членка да събере дължимия данък в друга държава членка (вж. в този смисъл решение Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 68 и цитираната съдебна практика).
- 51 Доводите и доказателствата, представени от Кралство Испания с цел да се докаже неефикасността на създадените с директиви 77/799 и 2008/55 механизми, и следователно необходимостта от назначаване на данъчен представител, за да се гарантира предаването на информация и събирането на дължимия данък, не могат да се приемат. От една страна, фактът, че посочените директиви са били отменени и заменени с нови директиви, не представлява сам по себе си доказателство, че въведените с тях механизми не са били ефикасни за предаването на информация и за събирането на дължимите суми по данъците върху доходите, произтичащи от плановете за професионално пенсионно осигуряване, управлявани от организации, установени в различни от Кралство Испания държави членки. От друга страна, няма спор, че приложените към писмената защита статистики относно процентите на събираемост на вземанията не се отнасят до искания за събиране на данъци в тази област. Както посочва Комисията в хода на съдебното заседание, доказателствената стойност на тези статистики е отслабена и от пълната липса на данни дали неудовлетворените искания са били редовно подадени или дали те не са били оттеглени впоследствие. Следователно посочените статистики не представляват релевантни и конкретни данни, позволяващи да се докажат изтъкнатите от Кралство Испания доводи в настоящия случай.
- 52 На второ място, Кралство Испания се позовава на наложените с националната правна уредба задължения на данъчните представители за предаване на информация, които според него не попадат в приложното поле на Директива 77/799, както и на задълженията за удържане и авансово плащане в държавната хазна на дължимата сума по данъка.
- 53 В това отношение следва веднага да се отбележи, че противно на това, за което тази държава членка наемква в своята защита, искът на Комисията визира не задължението за удържане на данъка само по себе си, а задължението за назначаване на данъчен представител с цел по-конкретно да извърши това удържане. Следователно тази институция не иска да се премахне производството за удържане по отношение на доходите, произтичащи от плановете за професионално пенсионно осигуряване, управлявани от организации, установени в различна от

Кралство Испания държава членка. Освен това фактът, че Съдът е постановил, по-конкретно в решение X (EU:C:2012:635), че процедурата за удържането на данъка при източника представлява законосъобразно и подходящо средство за гарантиране на ефикасността на събирането на дължимия данък, не е релевантен за целите на настоящия иск.

- 54 Относно споменатите в точка 52 от настоящото решение задължения Съдът е постановил в точки 53—55 от решение Комисия/Белгия (EU:C:2007:405), че във връзка с плащането на годишна такса върху застрахователните договори, сключени със застраховател, който не е установен в Белгия, от факта, че застрахованото лице е лично отговорно за плащането на този данък по силата на националното право, следва, че това право съдържа мерки, годни да постигнат целта да се гарантира плащането на този данък, които засягат в по-малка степен свободното предоставяне на услуги от задължението за назначаване на пребиваващ в Белгия отговорен представител.
- 55 Макар от писмените защиты, представени на Съда по настоящия иск, да не следва, че в Испания местното лице, получател на услугите по планове за професионално пенсионно осигуряване, управлявани от чуждестранни организации, е лично отговорно за заплащането на дължимия данък върху тези услуги, това не променя факта, противно на твърдяното от Кралство Испания, поддържано от Френската република, че изведените в това решение принципи могат да се приложат към този иск.
- 56 Всъщност Кралство Испания не е доказало по начин, отговарящ на напомнените в точка 43 от настоящото решение изисквания, че при обстоятелствата по спора задълженията за информация, както и за удържане и авансово плащане на данъка не биха могли да бъдат изпълнени със средства, нарушаващи в по-малка степен член 56 ДФЕС, отколкото назначаването на данъчен представител с местопребиваване в Испания. По-специално ответната държава членка не представя доводи, които могат да оборят твърдението на Комисията, според което тези задължения биха могли да бъдат изпълнени от самите чуждестранни пенсионни фондове и застрахователни компании, подобно на установените в Испания пенсионни фондове и застрахователни компании, без посочените чуждестранни организации да са длъжни да поемат разходите по посочването на данъчен представител с местопребиваване в Испания.
- 57 Що се отнася до довода, изтъкнат в това отношение и основан на точка 50 от решение X (EU:C:2012:635), съгласно която задължение за удържане би довело до значителни разходи за пенсионните фондове и застрахователните компании, които не са местни лица в Испания, и би могло да ги разубеди да предоставят услуги в Испания, наистина не е изключено, че в някои случаи разходите, които посочените организации би трябвало да понесат, ако самите те изпълняват задачите, които са длъжни да възложат на своя данъчен представител, може да са равни на, дори да надвишат разходите, необходими за посочване на този представител.
- 58 При все това, както посочва Комисията, национална правна уредба, предоставяща на пенсионните фондове, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в тази държава членка, както и на застрахователните компании, които извършват дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги, избора да назначат данъчен представител или да извършат те самите горепосочените задачи, според това, което те считат за по-изгодно от икономическа гледна точка, засяга в по-малка степен свободното предоставяне на услуги от общото задължение за посочване на подобен представител, наложено от разглежданата национална правна уредба (вж. по аналогия решения Комисия/Португалия, C-267/09, EU:C:2011:273, т. 47 и National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 69—73).

- 59 Освен това, що се отнася да обосноваването на условието за местопребиваване в Испания на разглеждания данъчен представител, Кралство Испания се задоволява да констатира, от една страна, че това условие е било премахнато с изменението, внесено през 2011 г. в член 86, параграф 1 от Закона за организацията и надзора на частното застраховане, и от друга страна, че посоченото условие представлява по-голяма гаранция за ефикасното изпълнение на въпросните данъчни задължения.
- 60 В това отношение следва да се припомни, че наличието на неизпълнение на задължения следва да се преценява с оглед на положението на държавата членка към момента на изтичането на определения с мотивираното становище срок и че впоследствие настъпилите промени не могат да се вземат под внимание от Съда (вж. решение Комисия/Белгия, C-421/12, EU:C:2014:2064, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 61 Освен това простото твърдение, че условието за пребиваване представлява най-добрата гаранция за това, че задълженията от данъчно естество на данъчния представител ще бъдат изпълнени по ефикасен начин, не е релевантно. Наистина контролът на подобен представител от данъчните органи на държава членка може да се окаже по-труден, когато той се намира в друга държава членка. При все това от практиката на Съда следва, че с административните затруднения не може да се оправдае създаването на пречки за гарантирана от правото на Съюза основна свобода (вж. в този смисъл решения Комисия/Франция, C-334/02, EU:C:2004:129, т. 29, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, т. 54 и Van Caster, EU:C:2014:2269, т. 56).
- 62 От това следва, че спорната правна уредба надхвърля необходимото за постигане на целите, посочени в точки 44 и 46 от настоящото решение.
- 63 С оглед на гореизложеното следва да се констатира, че като е приело разпоредбите, съдържащи се в член 46, буква с) от Закона за пенсионните планове и пенсионните фондове и в член 86, параграф 1 от Закона за организацията и надзора на частното застраховане, по силата на които пенсионните фондове, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в тази държава членка, както и застрахователните компании, които извършват дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги, са да дължни да назначат данъчен представител с местопребиваване в тази държава членка, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 56 ДФЕС.

По нарушението на член 36 от Споразумението за ЕИП

– Доводи на страните

- 64 Кралство Испания, подкрепено от Френската република, счита, че основното изтъкнато от Комисията основание, за да се приеме, че разглежданата испанска правна уредба е непропорционална, е наличието на механизми за взаимна помощ в областта на данъците между държавите членки по силата на директиви 77/799 и 2008/55. Те отбелязват, че установената с тези директиви рамка на сътрудничество между държавите членки не е приложима в отношенията между тях и компетентните органи на трета страна, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ. При липсата на подобен ангажимент следва да се приеме, че задължението за посочване на данъчен представител не надхвърля необходимото за гарантиране на ефикасното събиране на дължимия данък.
- 65 Комисията допуска, че що се отнася до Европейското икономическо пространство и при липсата на двустранен договор с Република Исландия, Княжество Лихтенщайн или Кралство Норвегия относно взаимопомощта по данъчни дела, задължението за посочване на данъчен представител

може да бъде обосновано, при условие че не надхвърля необходимото за гарантиране ефикасността на данъчния контрол и за целите на борбата с избягването на данъчното облагане.

– Съображения на Съда

- 66 Следва да се отбележи, че член 36 от Споразумението за ЕИП е подобен на член 56 ДФЕС. При това положение установеното в точка 40 от настоящото решение ограничение на свободното предоставяне на услуги трябва да се счита по принцип и за противоречащо на посочения член 36.
- 67 Следва да се констатира, че както е видно от точки 49—61 от настоящото решение, това ограничение не може да се приеме за обосновано, с оглед на член 56 ДФЕС, с необходимостта от ефикасен данъчен контрол, с борбата с данъчните измами или с необходимостта да се гарантира ефикасност на събирането на данъка, тъй като то надхвърля необходимото за постигане на тези цели. Този извод се прави въз основа на предпоставката, според която съществуват механизми за сътрудничество между държавите членки на равнището на Съюза, които са достатъчни да позволят на Кралство Испания да постигне посочените цели в конкретния случай.
- 68 При все това установена по-конкретно с директиви 77/799 и 2008/55 рамка на сътрудничество между компетентните органи на държавите членки не е приложима в отношенията между тези органи и компетентните органи на трета страна, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ (вж. решение Комисия/Испания, EU:C:2012:439, т. 96).
- 69 В това отношение Кралство Испания споменава изрично, че не е сключило никакво споразумение за обмен на информация с Княжество Лихтенщайн. Доколкото от своя страна Комисията не изтъква наличието на двустранни споразумения относно взаимопомощта по данъчни дела между държавата членка ответник и държавите, страни по Споразумението за ЕИП, които не са членове на Съюза, тя не успява да докаже наличието на механизми за обмен на информация и за сътрудничество, които са достатъчни да позволят на Кралство Испания да получи информацията относно дължимия данък и събирането на същия (вж. по аналогия решения Комисия/Португалия, EU:C:2011:273, т. 56 и Комисия/Испания, EU:C:2012:439, т. 98).
- 70 При това положение не би могло да се приеме за доказано, че задължението за назначаване на данъчен представител с местопребиваване в Испания надхвърля необходимото за постигане на целта да се гарантира ефикасността на данъчния контрол и на борбата с избягване на данъчното облагане.
- 71 Затова искът на Комисията трябва да се отхвърли в частта му, целяща да се констатира, че Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 36 от Споразумението за ЕИП.

По съдебните разноски

- 72 Съгласно член 138, параграф 3 от Процедурния правилник на Съда, ако всяка от страните е загубила по едно или няколко от предявените основания, всяка страна понася направените от нея съдебни разноски. Тъй като Комисията и Кралство Испания са загубили съответно по едно или няколко от основанията на иска, следва да се постанови, че последните понасят направените от тях съдебни разноски.
- 73 В приложение на член 140, параграф 1 от същия правилник, според който встъпилите по делото държави членки понасят направените от тях съдебни разноски, Френската република понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) Като е приело разпоредбите, съдържащи се в член 46, буква с) от Кралски законодателен указ 1/2002, с който се одобрява консолидираният текст на Закона за пенсионните планове и пенсионните фондове (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones) от 29 ноември 2002 г., и в член 86, параграф 1 от Кралски законодателен указ 6/2004, с който се одобрява консолидираният текст на Закона за организацията и надзора на частното застраховане (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) от 29 октомври 2004 г., по силата на които пенсионните фондове, установени в държави членки, различни от Кралство Испания, и предлагащи планове за професионално пенсионно осигуряване в тази държава членка, както и застрахователните компании, които извършват дейност в Испания при режим на свободно предоставяне на услуги, са длъжни да назначат данъчен представител с местопребиваване в тази държава членка, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 56 ДФЕС.
- 2) Отхвърля иска в останалата му част.
- 3) Европейската комисия, Кралство Испания и Френската република понасят направените от тях съдебни разноски.

Подписи