



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

11. december 2014\*

»Traktatbrud — artikel 56 TEUF og EØS-aftalens artikel 36 — tjenesteydelser, der udbydes i Spanien af pensionsfonde og forsikringsselskaber, som er etableret i en anden medlemsstat — erhvervspensionsordninger — pligt til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant — restriktiv karakter — begrundelse — effektiv skattekontrol og bekæmpelse af skatteunddragelse — proportionalitet«

I sag C-678/11,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 22. december 2011,

**Europa-Kommissionen** ved F. Jimeno Fernández og W. Roels, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

**Kongeriget Spanien** ved A. Rubio González, som befuldmægtiget,

sagsøgt,

støttet af:

**Den Franske Republik** ved G. de Bergues, D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede,

intervenient,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne C. Vajda (refererende dommer), A. Rosas, E. Juhász og D. Šváby,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. juni 2014,

\* Processprog: spansk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 TEUF og artikel 36 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet det har vedtaget og opretholdt bestemmelserne i artikel 46, litra c), i 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 (kongeligt lovdekret nr. 1/2002 om vedtagelse af den konsoliderede tekst til lov om regulering af pensionsordninger og pensionsfonde) af 29. november 2002 (BOE nr. 298 af 13.12.2002, s. 43361, herefter »lov om regulering af pensionsordninger og pensionsfonde«), artikel 86 i Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (kongeligt lovdekret nr. 6/2004 om vedtagelse af den konsoliderede tekst til lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren) af 29. oktober 2004 (BOE nr. 267 af 5.11.2004, s. 36602, herefter »lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren«), artikel 10 i 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 (kongeligt lovdekret nr. 5/2004 om vedtagelse af den konsoliderede tekst til lov om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer) af 5. marts 2004 (BOE nr. 62 af 12.3.2004, s. 11176), som ændret ved Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal (lov nr. 36/2006 om foranstaltninger til undgåelse af skattesvig) af 29. november 2006 (BOE nr. 286 af 30.11.2006, s. 42087, herefter »lov om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer«), og artikel 47 i Ley 58/2003, General Tributaria (lov nr. 58/2003 om den almindelige beskatning) af 17. december 2003 (BOE nr. 302 af 18.12.2003, s. 44987, herefter »den almindelige skattelov«), i henhold til hvilke pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som udbyder erhvervspensionsordninger i denne medlemsstat, samt forsikringselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, bl.a. har pligt til at udnævne en skatterepresentant, der er hjemmehørende i denne medlemsstat.

### Spansk ret

- 2 Artikel 47 i den almindelige skattelov bestemmer:

»Skattepligtige personer, der ikke er hjemmehørende i Spanien, skal med henblik på deres kontakt med skattemyndigheden udpege en skatterepresentant, der er etableret på spansk område, når de driver virksomhed på dette område gennem et fast driftssted, når skattelovgivningen udtrykkeligt bestemmer det, eller når skattemyndigheden finder det påkrævet på grund af virksomhedens eller den udøvede aktivitets karakter eller størrelsen af den oppebårne indkomst.

Der gives meddelelse til skattemyndigheden om udpegelsen i overensstemmelse med de i skattelovgivningen fastsatte bestemmelser.«

3 Artikel 46 i lov om regulering af pensionsordninger og pensionsfonde fastsætter:

»Pensionsfonde, der er etableret i andre medlemsstater, og som i Spanien forsøger at udvikle erhvervspensionsordninger, der er undergivet spansk lovgivning, skal udpege en repræsentant, dvs. en fysisk person med sædvanlig bopæl i Spanien eller en i Spanien etableret juridisk person, som har følgende beføjelser:

[...]

c) repræsentere pensionsfonden i anliggender om skattemæssige forpligtelser, som påhviler pensionsfonden i medfør af de aktiviteter, den udøver på spansk område. Repræsentanten skal opfylde forpligtelser med hensyn til indeholdelse eller forskudsindbetaling og overføre beløbet til statskassen for de pensionsordninger, der er undergivet spansk lovgivning, på de betingelser, som er fastsat i lovgivningen om indkomstbeskatning af fysiske personer, samt opfylde den oplysningspligt over for skattemyndigheden, der i henhold til spansk lovgivning gælder for pensionsfondsforvaltere.

[...]«

4 Artikel 86, stk. 1, i lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren er affattet således:

»Forsikringsselskaber, som er etableret i en anden medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, og som ønsker at drive virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, skal udpege en i Spanien skattemæssigt hjemmehørende repræsentant med henblik på anliggender om skattemæssige forpligtelser i henhold til denne lov vedrørende aktiviteter, som udøves på spansk område.

Denne repræsentant skal på vegne af det forsikringsselskab, som driver virksomhed efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, overholde forpligtelserne i denne lovs artikel 82 og følgende skattemæssige forpligtelser:

- a) foretage indeholdelse eller forskudsindbetaling og overføre beløbet til statskassen for virksomhed, der udøves i Spanien, på de betingelser, som er fastsat i lovgivningen om indkomstbeskatning af fysiske personer, om selskabsbeskatning og om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer
- b) oplyse skattemyndigheden om den virksomhed, der er udøvet i Spanien, i overensstemmelse med bestemmelserne i lovgivningen om indkomstbeskatning af fysiske personer, om selskabsbeskatning og om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer.«

5 Artikel 10, stk. 1, i lov om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer har følgende ordlyd:

»Skattepligtige, der skal svare denne skat, skal før udløbet af fristen for angivelse af indkomst oppebåret i Spanien udnævne en fysisk eller juridisk person, der er hjemmehørende i Spanien, til at repræsentere sig over for skattemyndigheden i anliggender om deres forpligtelser som følge af denne skat, når de driver virksomhed gennem et fast driftssted, i de tilfælde, som er omfattet af denne lovs artikel 24, stk. 2, og artikel 38, eller når skattemyndigheden finder det påkrævet på grund af karakteren af den indkomst, som den pågældende skattepligtige har oppebåret på spansk område.

[...]«

- 6 Artikel 99, stk. 2, i 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 (lov nr. 35/2006 om indkomstbeskatning af fysiske personer og om delvis ændring af lov om selskabsbeskatning, lov om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer samt lov om formuebeskatning) af 28. november 2006 (BOE nr. 285 af 29.11.2006, s. 41734) bestemmer:

»Enheder og juridiske personer, herunder enheder, hvortil indtægter er henført, der udbetaler indtægter, som er undergivet denne skat, skal foretage indeholdelse og forskudsindbetaling af fysiske personers indkomstskat, som skal svares af den person, der har oppebåret indtægterne. Det beløb, der betales til statskassen, samt betingelserne og fremgangsmåden for betalingen fastsættes ved forskrifter. De samme forpligtelser pålægges skattepligtige, der udøver økonomiske aktiviteter, for så vidt angår de indtægter, de udbetaler som led i deres aktiviteter, og fysiske personer, juridiske personer og andre enheder, der ikke er hjemmehørende på spansk område, men som driver virksomhed på dette område gennem et fast driftssted, eller som ikke har et fast driftssted, men som udbetaler indtægter fra lønnet beskæftigelse eller andre indtægter undergivet indeholdelse eller forskudsindbetaling af skat, som udgør fradragsberettigede udgifter med henblik på at oppebære indtægter som omhandlet i artikel 24, stk. 2, i den konsoliderede tekst til lov om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer.

[...]

Den repræsentant, som udpeges i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 86, stk. 1, i den konsoliderede tekst til lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren, og som handler på vegne af det forsikringselskab, der driver virksomhed efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, har pligt til at foretage indeholdelse og forskudsindbetaling for den virksomhed, der udøves i Spanien.

Pensionsfonde, der er etableret i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union, og som i Spanien udbyder erhvervspensionsordninger, der er underlagt spansk lovgivning, har i henhold til bestemmelserne i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/41/EF af 3. juni 2003 om arbejdsmarkedsrelaterede pensionskassers aktiviteter og tilsynet hermed [(EUT L 235, s. 10)] pligt til at udpege en repræsentant, der skattemæssigt er hjemmehørende i Spanien, og som repræsenterer pensionsfondene i anliggender om skattemæssige forpligtelser. Repræsentanten har pligt til at foretage indeholdelse og forskudsindbetaling for virksomhed, der udøves i Spanien.

[...]«

### **Den administrative procedure og sagsanlægget for Domstolen**

- 7 Ved åbningsskrivelser dateret den 4. april og den 1. december 2008 opfordrede Kommissionen Kongeriget Spanien til at afhjælpe uforeneligheden mellem på den ene side artikel 49 EF og EØS-aftalens artikel 36 og på den anden side bestemmelserne i spansk ret, der pålægger pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater, og som udbyder erhvervspensionsordninger i Spanien, forsikringsselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, samt visse ikke-hjemmehørende enheder og fysiske personer en pligt til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterrepræsentant.
- 8 Efter at Kongeriget Spanien havde besvaret åbningsskrivelserne, fremsatte Kommissionen den 29. januar 2010 en begrundet udtalelse over for denne medlemsstat, hvori Kommissionen fastholdt den foreløbige analyse, der var redegjort for i åbningsskrivelserne, og gav Spanien en frist på to måneder til at vedtage de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme denne udtalelse.

- 9 Da Kommissionen ikke var tilfreds med Kongeriget Spaniens svar på den begrundede udtalelse, har den anlagt dette søgsmål. Kommissionen har erklæret, at den har begrænset søgsmålets genstand til alene at omfatte den pligt til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant, der efter spansk ret gælder for pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater, og som udbyder erhvervspensionsordninger i Spanien, samt forsikringselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 10 Ved dokument indleveret den 5. marts 2012 har Kongeriget Spanien fremsat en formalitetsindsigelse i henhold til artikel 91, stk. 1, første afsnit, i den affattelse af Domstolens procesreglement, der var gældende på søgsmålstidspunktet. Den 2. oktober 2012 besluttede Domstolen i henhold til samme artikels stk. 4 at henskyde formalitetsindsigelsen til afgørelse i forbindelse med sagens realitet.
- 11 Domstolens præsident har ved kendelse af 9. maj 2012 tilladt Den Franske Republik at indtræde i sagen til støtte for Kongeriget Spaniens påstande.

## Om søgsmålet

### *Formaliteten*

#### Parternes argumenter

- 12 Kongeriget Spanien har anført tre argumenter til støtte for sin formalitetsindsigelse. For det første har Kongeriget Spanien gjort gældende, at Kommissionen ved at anvende adverbiet »bl.a.« i stævningen ikke har foretaget en udtømmende og præcis afgrænsning af genstanden for sit søgsmål. For det andet finder denne medlemsstat, at Kommissionen med urette har påberåbt sig to bestemmelser i spansk ret til støtte for sit søgsmål, nemlig artikel 10 i lov om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer og artikel 47 i den almindelige skattelov. Kongeriget Spanien har anført, at den første bestemmelse ikke har nogen forbindelse til de situationer, der er omfattet af Kommissionens søgsmål, og at den anden blot opstiller principperne og de almindelige bestemmelser vedrørende det spanske skattesystem og ikke omfatter de specifikke tilfælde, hvor der skal udnævnes en skatterepresentant. For det tredje har Kongeriget Spanien kritiseret Kommissionen for ikke klart at have præciseret, om en medlemsstat under ingen omstændigheder må pålægge en ikke-hjemmehørende person en pligt til at udnævne en skatterepresentant, eller om der kan gøres visse undtagelser til denne regel af berettigede grunde.
- 13 Kommissionen har bestridt de argumenter, som Kongeriget Spanien har anført til støtte for sin formalitetsindsigelse.

#### Domstolens bemærkninger

- 14 Det fremgår af artikel 38, stk. 1, litra c), i den affattelse af procesreglementet, der var gældende på søgsmålstidspunktet, og af retspraksis om denne bestemmelse, at stævningen skal angive søgsmålets genstand og en kort fremstilling af søgsmålsgrundene, og at disse angivelser skal være tilstrækkelig klare og præcise til, at sagsøgte kan tilrettelægge sit forsvar, og at Domstolen kan udøve sin kontrol. Følgelig skal de væsentlige faktiske og retlige omstændigheder, som et søgsmål støttes på, fremgå af selve stævningen på en sammenhængende og forståelig måde, og påstandene heri skal være utvetydigt formuleret for at undgå, at Domstolen træffer afgørelse ultra petita eller undlader at tage stilling til et klagepunkt (jf. dom Kommissionen mod Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 15 I det foreliggende tilfælde opfylder Kommissionens stævning disse krav.

- 16 Uanset anvendelsen af ordet »bl.a.« i stævningens påstand fremgår det således utvetydigt både af denne og af de i stævningen anførte klagepunkter, at Kommissionens søgsmål vedrører pligten i spansk ret til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant i to specifikke tilfælde, nemlig for pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater, og som udbyder erhvervspensionsordninger i Spanien, samt for forsikringsselskaber, som er etableret i andre medlemsstater, og som driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser. I øvrigt fremgår det af den sagsøgte medlemsstats indleverede processkrifter, at stævningen er blevet formuleret på en strækkelig klar og præcis måde, eftersom denne medlemsstat har koncentreret sit forsvar om disse to specifikke tilfælde.
- 17 Det første argument, som Kongeriget Spanien har påberåbt sig til støtte for formalitetsindsigelsen, kan derfor ikke tiltrædes.
- 18 For så vidt som søgsmålet kun omfatter de to nævnte specifikke tilfælde, kan det desuden ikke bebrejdes Kommissionen, at denne ikke har taget klart stilling til, om en pligt for en ikke-hjemmehørende person til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant under andre omstændigheder eventuelt er lovlige i henhold til EU-retten. Følgelig kan det tredje argument, som denne medlemsstat har anført, heller ikke tiltrædes.
- 19 Hvad angår det andet argument, som Kongeriget Spanien har påberåbt sig inden for rammerne af formalitetsindsigelsen, er det med rette, at Kommissionen har anført, at eftersom denne i sin stævning klart har defineret sagens genstand, fører den omstændighed, at de af denne institution nævnte nationale bestemmelser eventuelt ikke er relevante, ikke til, at søgsmålet ikke kan realitetsbehandles. Dette gælder så meget desto mere, som den pågældende medlemsstat i sin stævning vedrørende formalitetsindsigelsen har indrømmet, at to af de bestemmelser i national ret, som Kommissionen har nævnt i sin stævning, er relevante for dette søgsmål, nemlig artikel 46, litra c), i lov om regulering af pensionsordninger og pensionsfonde og artikel 86, stk. 1, i lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren.
- 20 Heraf følger, at Kongeriget Spaniens formalitetsindsigelse ikke kan tages til følge.

### *Om realiteten*

#### Om tilsidesættelsen af artikel 56 TEUF

##### – Parternes argumenter

- 21 Kommissionen har anført, at pligten for pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som udbyder erhvervspensionsordninger i denne medlemsstat, samt forsikringsselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, til at udpege en i denne medlemsstat hjemmehørende skatterepresentant udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser. Dels indebærer denne pligt en yderligere byrde for disse pensionsfonde og forsikringsselskaber. Dels udgør denne pligt en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser for personer og virksomheder, der er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som ønsker at udbyde skatterepresentationsydelser til enheder eller fysiske personer, der driver virksomhed i Spanien.
- 22 Hverken Kongeriget Spanien eller Den Franske Republik, som intervenient, har bestridt, at de omhandlede foranstaltninger er af restriktiv karakter.

- 23 Kongeriget Spanien finder, at pligten til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant er begrundet i behovet for en effektiv skattekontrol og bekæmpelse af skattesvig. Kongeriget Spanien har desuden anført, at de omhandlede foranstaltninger ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål af almen interesse.
- 24 I denne forbindelse har Kongeriget Spanien anført, at for så vidt angår ikke-hjemmehørende skattepligtige er kontroller mærkbart mere intensive og tiltag med henblik på bekæmpelse af skattesvig i betydelig grad mere effektive, når en direkte kontaktperson, såsom en skatterepresentant, er til rådighed. Derimod kan de nævnte mål ikke nås på effektiv vis ved at ty til den gensidige bistand mellem myndighederne i de forskellige medlemsstater med henblik på udveksling af oplysninger og inddrivelse af fordringer, som er omhandlet i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 (EUT L 363, s. 129, herefter »direktiv 77/799«), og Rådets direktiv 2008/55/EF af 26. maj 2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EUT L 150, s. 28).
- 25 Den sagsøgte medlemsstat finder, at den omstændighed, at disse direktiver er blevet ophævet inden for rammerne af en reform af instrumenterne til administrativt samarbejde og bistand ved inddrivelse af fordringer, viser, at den ordning, som blev iværksat ved disse direktiver, er ineffektiv. Desuden har denne medlemsstat, behørigt dokumenteret, henvist til den lave inddrivelsesprocent for fordringer efter, for det første, otte anmodninger forelagt for myndighederne i Det forenede Kongerige i 2011 og, for det andet, anmodninger rettet til andre medlemsstater i årene 2005-2009.
- 26 Da visse af de oplysninger, som de spanske skattemyndigheder kræver afgivet i form af en erklæring, er af generel karakter og ikke nødvendigvis eller ikke udelukkende er bestemt til at beregne skatten, henhører de i disse erklæringer indeholdte oplysninger ifølge Kongeriget Spanien ikke under anvendelsesområdet for direktiv 77/799. En effektiv beskatning kræver derfor, at der forudgående vælges en person, som de spanske skattemyndigheder er i kontakt med under de forskellige procedurer.
- 27 Vedrørende betaling af skyldig indkomstskat af erhvervspensionsordninger har Kongeriget Spanien oplyst, at for så vidt angår pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som udbyder erhvervspensionsordninger i Spanien, samt forsikringsselskaber etableret i andre medlemsstater, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, afspejler skatterepresentantens beføjelse eller forpligtelse til at foretage indeholdelse af skattebeløbet og forskudsindbetale dette til statskassen, som fastsat i artikel 46, litra c), i lov om regulering af pensionsordninger og pensionsfonde henholdsvis artikel 86, stk. 1, litra a), i lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren, den i artikel 99, stk. 2, i lov nr. 35/2006 af 28. november 2006 fastsatte forpligtelse til at foretage indeholdelse i indtægter fra lønnet beskæftigelse. Mens pensionsfondsforvaltningsorganer, der er etableret i Spanien, selv foretager denne indeholdelse, er kravet om, at pensionsfonde og forsikringsselskaber, der er etableret i andre medlemsstater, udpeger en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant med henblik på bl.a. at foretage denne indeholdelse, begrundet i, at beregningen af det beløb, der skal indeholdes, er kompliceret. Såfremt der ikke var en sådan indeholdelsespligt for ikke-hjemmehørende enheder, ville disse have en økonomisk fordel i forhold til enheder etableret i Spanien, hvilket ville gøre indgreb i ligebehandlingsprincippet såvel som i det indre markeds funktion.
- 28 Desuden har Kongeriget Spanien anført, at den mod denne indledte foreliggende traktatbrudsprocedure har ført til, at Kongeriget Spanien ved Ley 2/2011 de Economía Sostenible (lov nr. 2/2011 om holdbar økonomi) af 4. marts 2011 (BOE nr. 55 af 5.3.2011, s. 25033) har ophævet betingelsen om, at skatterepresentanten skal være hjemmehørende i Spanien som omhandlet i

artikel 86, stk. 1, i lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren, selv om denne betingelse, ifølge denne medlemsstat selv, var en bedre garanti for en effektiv overholdelse af de skattemæssige forpligtelser.

- 29 Den Franske Republik finder til støtte for Kongeriget Spanien, at den omtvistede lovgivning er begrundet i behovet for at sikre en effektiv inddrivelse af indkomstskat, hvilket Domstolen allerede har anerkendt som et tvingende alment hensyn. Lovgivningen er egnet til at nå dette mål, idet den gør inddrivelsen af skyldig skat enklere og hurtigere. Da skatterepresentanterne er undergivet de spanske skattemyndigheders kontrol, vil disse kunne sikre tvangsinddrivelse af den pågældende skat. Desuden har Domstolen i domme FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) og X (C-498/10, EU:C:2012:635) anerkendt, at skatteindeholdelsesproceduren og den dertil knyttede pligtordning udgør et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af en person, som er bosiddende uden for beskatningsstaten.
- 30 Hvad angår forholdsmæssigheden af den pligt, der følger af den omtvistede lovgivning, finder Den Franske Republik ikke, at andre muligheder frembyder færre ulemper end pligten til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant. For det første ville en pligt for hjemmehørende kunder i pensionsfonde og forsikringsselskaber, der ikke er hjemmehørende i Spanien, til selv at betale indeholdelsen ved kilden indebære en yderligere administrativ byrde samt risici for at ifalde ansvar, hvilket ville gøre grænseoverskridende tjenesteydelser mindre attraktive end tjenesteydelser fra hjemmehørende tjenesteudbydere.
- 31 For det andet fremgår det af præmis 50 og 51 i dom X (EU:C:2012:635), at opkrævningen af skatten hos den ikke-hjemmehørende tjenesteudbyder vil kunne medføre en betydelig byrde for denne tjenesteudbyder, der således kunne afholdes fra at levere en tjenesteydelse i den pågældende medlemsstat. I denne forbindelse ville arbejdsbyrden for den pågældende tjenesteudbyders ansatte være så meget desto større, som de skulle opfylde skattemæssige forpligtelser i en anden medlemsstats lovgivning, og de i dette øjemed skulle udfylde en selvangivelse på et fremmedsprog.
- 32 Ifølge Den Franske Republik adskiller den foreliggende sag sig fra den, der gav anledning til dom Kommissionen mod Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405). I denne dom fik tre kumulative begrundelser Domstolen til at finde, at pligten til at udpege en skatterepresentant, der var hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, gik videre end nødvendigt for at sikre betalingen af den omhandlede årlige skat på forsikringsaftaler. Domstolen bemærkede navnlig, at forsikringstageren i henhold til belgisk ret hæfter personligt for den nævnte skat, når den pågældende aftale er indgået med en forsikringsgiver, der ikke har hjemsted i Belgien. Denne begrundelse er imidlertid ikke opfyldt i den foreliggende sag, eftersom spansk lovgivning fastsætter, at det alene er den i Spanien hjemmehørende skatterepresentant, der hæfter for skat, som skyldes af ikke-hjemmehørende pensionsfonde og forsikringsselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 33 Kommissionen har anerkendt, at de mål, som Kongeriget Spanien har påberåbt sig som begrundelse for pligten til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant i de af søgsmålet omfattede tilfælde, er legitime, men har samtidig bestridt denne medlemsstats og Den Franske Republiks argumenter om, at den pågældende pligt er nødvendig for at nå disse mål.

– Domstolens bemærkninger

- 34 Indledningsvis må det konstateres, at det for så vidt angår den foreliggende sags genstand, som omhandlet i denne doms præmis 16, er ubestridt, at det fremgår af spansk lovgivning på området, at pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som udbyder



erhvervspensionsordninger i denne medlemsstat, samt forsikringselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, har pligt til at udnævne en skatterepresentant, der er hjemmehørende i Spanien.

- 35 Som det fremgår af denne doms præmis 12, har Kongeriget Spanien imidlertid bestridt relevansen af to bestemmelser i spansk ret, som Kommissionen har påberåbt sig i stævningen. I denne forbindelse har denne institution anerkendt, at artikel 10 i lov om indkomstbeskatning af ikke-hjemmehørende personer vedrører pligten til at udnævne en repræsentant under omstændigheder, som er den foreliggende sags genstand uvedkommende. Hvad angår artikel 47 i den almindelige skattelov har Kommissionen ved blot at gøre gældende, at dette er den generelle regel, der forpligter skattepligtige, som ikke er hjemmehørende i Spanien, til at udpege en i denne medlemsstat hjemmehørende repræsentant, ikke godtgjort, at en ændring eller ophævelse af denne artikel vil være nødvendig for at bringe det påståede traktatbrud til ophør.
- 36 Under disse omstændigheder er det alene artikel 46, litra c), i lov om regulering af pensionsordninger og pensionsfonde og artikel 86, stk. 1, i lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren, hvis relevans i øvrigt er blevet anerkendt af den sagsøgte medlemsstat, der kan tages i betragtning i dette søgsmål.
- 37 Det bemærkes, at ydelser, der udbydes af pensionsfonde og forsikringselskaber på området for erhvervspensionsordninger, er tjenesteydelser i artikel 57 TEUF's forstand. Sådanne tjenesteydelser omfatter således ydelser, der normalt udføres mod en betaling, hvis væsentlige kendetegn består i, at den udgør den økonomiske modydelse for den pågældende tjenesteydelse (jf. analogt dom Kommissionen mod Belgien, C-296/12, EU:C:2014:24, præmis 28).
- 38 Det bemærkes endvidere, at i lyset af og med henblik på at opnå formålene med det indre marked er artikel 56 TEUF til hinder for anvendelsen af alle nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser i artikel 57 TEUF's forstand mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (jf. dom Kommissionen mod Belgien, EU:C:2014:24, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Det følger desuden af Domstolens faste praksis, at artikel 56 TEUF bl.a. er til hinder for enhver bestemmelse i en medlemsstat, der kan være til hinder for eller indebære større ulemper for den virksomhed, som udøves af en tjenesteyder med hjemsted i en anden medlemsstat, hvor denne lovligt leverer tilsvarende tjenesteydelser (jf. dom Kommissionen mod Belgien, EU:C:2007:405, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 I det foreliggende tilfælde har Kongeriget Spanien ikke bestridt, at den omhandlede nationale lovgivning udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, der som udgangspunkt er i strid med artikel 56 TEUF.
- 41 Som Kommissionen med rette har anført, kan pligten til at udnævne en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant medføre yderligere omkostninger for pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som udbyder erhvervspensionsordninger i denne medlemsstat, samt for forsikringselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser. Derfor gør denne pligt det vanskeligere og mindre attraktivt for disse enheder at levere tjenesteydelser til personer, der er hjemmehørende i Spanien, end det er for enheder, der er etableret i Spanien, og som ikke er pålagt denne pligt, at foretage en tilsvarende levering af tjenesteydelser til de samme personer. Desuden udgør den omstændighed, at skatterepresentanten skal være hjemmehørende i Spanien, en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser for personer og virksomheder, der er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som ønsker at udbyde skatterepresentationsydelser til enheder eller fysiske personer, der driver virksomhed i Spanien.

- 42 Det følger imidlertid af Domstolens faste praksis, at nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende, dog kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det tilsigtede mål (jf. bl.a. dom van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Det tilkommer de nationale myndigheder, som har indført en foranstaltning, der udgør en undtagelse til et EU-retligt princip, i hvert enkelt tilfælde at godtgøre, at de nævnte betingelser er opfyldt. De hensyn, der kan påberåbes af en medlemsstat, skal ledsages af en analyse af egnetheden og forholdsmæssigheden af den foranstaltning, som medlemsstaten har truffet, såvel som præcise oplysninger til støtte for dens argumentation (jf. dom Kommissionen mod Belgien, EU:C:2014:24, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 Kongeriget Spanien har som begrundelse for de i denne doms præmis 41 konstaterede restriktive virkninger påberåbt sig behovet for en effektiv skattekontrol og bekæmpelse af skattesvig.
- 45 Herved har Domstolen gentagne gange fastslået, at hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse og hensynet til en effektiv skattekontrol kan påberåbes med henblik på at begrunde restriktioner for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. dom Strojírny Prostějov og ACO Industries Tábor, C-53/13 og C-80/13, EU:C:2014:2011, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 Tilsvarende udgør behovet for at sikre en effektiv skatteinddrivelse, som Den Franske Republik har gjort gældende i sit interventionsindlæg, et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser (jf. dom X, EU:C:2012:635, præmis 39).
- 47 I denne henseende må det konstateres, at den oplysningspligt samt pligt til indeholdelse og betaling af skyldige beløb til statskassen, som de i den omtvistede lovgivning omhandlede skatterepresentanter skal overholde på vegne af pensionsfonde og forsikringsselskaber, der er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, er et middel, som er egnet til at sikre en effektiv inddrivelse af skat af indkomst udbetalt fra erhvervspensionsordninger.
- 48 For så vidt angår spørgsmålet, om den pågældende lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, har Kongeriget Spanien, støttet af Den Franske Republik, anført en række argumenter, baseret på de pligter og det ansvar, som påhviler de i denne lovgivning omhandlede skatterepresentanter.
- 49 For det første skal det imidlertid for så vidt angår indhentelse af oplysninger vedrørende den skyldige skat og inddrivelsen af denne med henblik på en effektiv skattekontrol og bekæmpelse af skattesvig bemærkes, dels at artikel 1, stk. 1, i direktiv 77/99 bestemmer, at medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af bl.a. indkomstskatter (jf. analogt dom Kommissionen mod Belgien, EU:C:2007:405, præmis 52).
- 50 Dels bemærkes med hensyn til inddrivelsen af bl.a. indkomstskatter, at Domstolen allerede har fastslået, at de bestående mekanismer for samarbejde mellem medlemsstaterne på EU-plan, såsom dem, der er fastsat i direktiv 2008/55, er tilstrækkelige til, at den pågældende medlemsstat kan opkræve skyldig skat i en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).
- 51 De argumenter og beviser, som Kongeriget Spanien har gjort gældende for at godtgøre, at de ved direktiv 77/799 og 2008/55 indførte mekanismer er ineffektive, og at det følgelig er nødvendigt at udnævne en skatterepresentant for at sikre videregivelse af oplysninger og inddrivelse af skyldig skat, kan ikke tiltrædes. Dels udgør den omstændighed, at de pågældende direktiver er blevet ophævet og erstattet med nye direktiver, ikke i sig selv et bevis for, at de mekanismer, de havde indført, ikke var

effektive hvad angår videregivelse af oplysninger og inddrivelse af skyldige beløb i skat af indkomst fra erhvervspensionsordninger, der forvaltes af enheder etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien. Dels er det ubestridt, at de statistikker vedrørende inddrivelsesprocenten for fordringer, som er bilagt svarskriftet, ikke henviser til anmodninger om inddrivelse af skatter på dette område. Som Kommissionen anførte under retsmødet, svækkes disse statistikkers bevisværdi yderligere af den omstændighed, at det ikke er angivet, at de ikke-efterkomne anmodninger blev gyldigt indgivet, eller at de ikke senere blev trukket tilbage. De pågældende statistikker udgør derfor ikke et relevant og præcist bevis, der kan anvendes til støtte for de argumenter, som Kongeriget Spanien har anført i den foreliggende sag.

- 52 For det andet har Kongeriget Spanien henvist til de pligter, der påhviler skatterepresentanter i overensstemmelse med den omtvistede nationale lovgivning, og som vedrører videregivelse af oplysninger, der ifølge Kongeriget Spanien ikke henhører under anvendelsesområdet for direktiv 77/799, samt indeholdelse og forskudsindbetaling til statskassen af det skattebeløb, som skal betales.
- 53 Herved bemærkes indledningsvis, at i modsætning til hvad denne medlemsstat underforstår i sine processkrifter vedrører Kommissionens stævning ikke indeholdelsespligten som sådan, men pligten til at udnævne en skatterepresentant med henblik på bl.a. at foretage denne indeholdelse. Denne institution kræver således ikke, at man afskaffer skatteindeholdelsesproceduren med hensyn til indkomst fra erhvervspensionsordninger, der forvaltes af enheder etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien. Endvidere er den omstændighed, at Domstolen bl.a. i dom X (EU:C:2012:635) har fastslået, at skatteindeholdelsesproceduren udgør et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre en effektiv inddrivelse af skyldig skat, uden relevans for den foreliggende sag.
- 54 Hvad angår de forpligtelser, som er nævnt i denne doms præmis 52, har Domstolen i præmis 53-55 i dom Kommissionen mod Belgien (EU:C:2007:405) vedrørende betaling af en årlig skat på forsikringsaftaler indgået med en forsikringsgiver, der ikke er etableret i Belgien, fastslået, at det følger af den omstændighed, at forsikringstageren hæfter personligt for denne skat i henhold til national ret, at den pågældende nationale ret indeholder egnede midler til at opfylde formålet om at sikre betaling af denne skat, der griber mindre ind i den frie udveksling af tjenesteydelser end pligten til at udpege en ansvarlig repræsentant, der er hjemmehørende i Belgien.
- 55 Skønt det imidlertid ikke fremgår af de processkrifter, der er indgivet til Domstolen i den foreliggende sag, at den hjemmehørende modtager af erhvervspensionsordningsydelser, der forvaltes af ikke-hjemmehørende enheder, personligt hæfter for skatten af disse ydelser, kan de principper, der blev opstillet i denne dom, i modsætning til hvad Kongeriget Spanien, støttet af Den Franske Republik, har anført, ikke desto mindre overføres til den foreliggende sag.
- 56 Kongeriget Spanien har således ikke på en måde, der opfylder de i denne doms præmis 43 nævnte krav, godtgjort, at oplysningspligten samt pligten til at foretage indeholdelse og forskudsindbetaling af skatten ikke under de omtvistede omstændigheder vil kunne opfyldes af midler, der griber mindre ind i artikel 56 TEUF end udnævnelsen af en skatterepresentant, der er hjemmehørende i Spanien. Den sagsøgte medlemsstat har navnlig ikke fremført nogen argumenter, der kan modbevise Kommissionens påstand om, at disse pligter vil kunne gennemføres af de ikke-hjemmehørende pensionsfonde og forsikringsselskaber selv, ligesom pensionsfonde og forsikringsselskaber, der er etableret i Spanien, uden at de nævnte ikke-hjemmehørende enheder har pligt til at afholde de nødvendige omkostninger til at udpege en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant.
- 57 Hvad angår det i så henseende anførte argument, baseret på præmis 50 i dom X (EU:C:2012:635), hvorefter en indeholdelsespligt vil kunne medføre en betydelig byrde for pensionsfonde og forsikringsselskaber, der ikke er hjemmehørende i Spanien, der således kunne afholdes fra at levere en tjenesteydelse i Spanien, kan det ganske vist ikke udelukkes, at de omkostninger, som de nævnte

enheder skulle afholde, hvis de selv påtog sig de opgaver, som de har pligt til at overlade til deres skatterepresentant, i visse tilfælde ville være lige så store eller endog overstige de nødvendige omkostninger til at udpege denne repræsentant.

- 58 En national lovgivning, der giver pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som udbyder erhvervspensionsordninger i denne medlemsstat, samt forsikringsselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, valget mellem at udnævne en skatterepresentant eller selv at varetage de nævnte opgaver, alt efter hvilken løsning de finder mest fordelagtig økonomisk set, vil imidlertid, således som Kommissionen har anført, gribe mindre ind i den frie udveksling af tjenesteydelser end den generelle pligt til at udpege en skatterepresentant, som pålægges i medfør af den omhandlede nationale lovgivning (jf. analogt domme Kommissionen mod Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 47, og National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 69-73).
- 59 Hvad i øvrigt angår begrundelsen for betingelsen om, at den pågældende skatterepresentant skal være hjemmehørende i Spanien, har Kongeriget Spanien blot konstateret, dels at denne betingelse blev ophævet ved en i 2011 foretaget ændring af artikel 86, stk. 1, i lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren, dels at denne betingelse er en bedre garanti for en effektiv overholdelse af de omhandlede skattemæssige forpligtelser.
- 60 Herved bemærkes, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger traktatbrud, skal vurderes på baggrund af forholdene i medlemsstaten, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, og at de ændringer, der er sket efterfølgende, ikke kan tages i betragtning af Domstolen (jf. dom Kommissionen mod Belgien, C-421/12, EU:C:2014:2064, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).
- 61 Desuden er den blotte påstand om, at betingelsen om, at skatterepresentanten skal være hjemmehørende i Spanien, er en bedre garanti for en effektiv overholdelse af de skattemæssige forpligtelser, der påhviler skatterepresentanten, uden relevans. En medlemsstats skattemyndigheders kontrol af denne repræsentant kan ganske vist vise sig at være vanskeligere, når denne befinder sig i en anden medlemsstat. Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at administrative vanskeligheder ikke i sig selv kan begrunde en hindring for en grundlæggende frihed, der er sikret i EU-retten (jf. i denne retning domme Kommissionen mod Frankrig, C-334/02, EU:C:2004:129, præmis 29, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 54, og van Caster, EU:C:2014:2269, præmis 56).
- 62 Det følger heraf, at den omtvistede lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de i denne doms præmis 44 og 46 nævnte mål.
- 63 På denne baggrund må det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 TEUF, idet det har vedtaget bestemmelserne i artikel 46, litra c), i lov om regulering af pensionsordninger og pensionsfonde og artikel 86, stk. 1, i lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren, i henhold til hvilke pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som udbyder erhvervspensionsordninger i denne medlemsstat, samt forsikringsselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, har pligt til at udnævne en skatterepresentant, der er hjemmehørende i denne medlemsstat.

Om tilsidesættelsen af EØS-aftalens artikel 36

– Parternes argumenter

- 64 Kongeriget Spanien er støttet af Den Franske Republik, af den opfattelse, at den af Kommissionen påberåbte hovedbegrundelse for den vurdering, at den omhandlede spanske lovgivning er uforholdsmæssig, er, at der findes mekanismer for gensidig bistand mellem medlemsstaterne på

skatteområdet i henhold til direktiv 77/799 og 2008/55. Disse parter har anført, at de rammer for samarbejde mellem medlemsstaterne, som er indført ved disse direktiver, ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når sidstnævnte ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand. Når der ikke foreligger en sådan forpligtelse, må det antages, at pligten til at udpege en skatterepresentant ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv inddrivelse af skyldig skat.

- 65 For så vidt angår Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde har Kommissionen, i mangel af en bilateral traktat med Republikken Island, Fyrstendømmet Liechtenstein eller Kongeriget Norge vedrørende gensidig bistand på skatteområdet, anerkendt, at pligten til at udpege en skatterepresentant kan begrundes, såfremt den ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv skattekontrol og for at bekæmpe skatteunddragelse.

– Domstolens bemærkninger

- 66 Det bemærkes, at EØS-aftalens artikel 36 svarer til artikel 56 TEUF. Derfor skal restriktionen for den frie udveksling af tjenesteydelser, der er konstateret i denne doms præmis 40, som udgangspunkt også anses for at være i strid med nævnte artikel 36.
- 67 Det må konstateres, at denne restriktion, som det fremgår af denne doms præmis 49-61, med hensyn til artikel 56 TEUF ikke har kunnet anses for begrundet i behovet for en effektiv skattekontrol, bekæmpelsen af skattesvig eller behovet for at sikre en effektiv skatteinddrivelse, eftersom den går ud over, hvad der er nødvendigt for nå disse mål. Denne konklusion tager udgangspunkt i en forudsætning om, at der på EU-plan findes mekanismer for samarbejde mellem medlemsstaternes myndigheder, der er tilstrækkelige til, at Kongeriget Spanien kan nå de nævnte mål i det foreliggende tilfælde.
- 68 De rammer for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som bl.a. er indført ved direktiv 77/799 og 2008/55, eksisterer imidlertid ikke mellem disse myndigheder og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når sidstnævnte ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand (jf. dom Kommissionen mod Spanien EU:C:2012:439, præmis 96).
- 69 Herved har Kongeriget Spanien udtrykkeligt nævnt, at det ikke har indgået nogen aftale om udveksling af oplysninger med Fyrstendømmet Lichtenstein. Da Kommissionen ikke har gjort gældende, at der findes bilaterale aftaler om gensidig bistand på skatteområdet mellem den sagsøgte medlemsstat og de stater, som har tiltrådt EØS-aftalen, men som ikke er medlemmer af EU, har denne ikke godtgjort, at der findes mekanismer for udveksling af oplysninger og samarbejde, der er tilstrækkelige til, at Kongeriget Spanien kan indhente oplysninger vedrørende skyldig skat og inddrivelsen heraf (jf. analogt domme Kommissionen mod Portugal, EU:C:2011:273, præmis 56, og Kommissionen mod Spanien, EU:C:2012:439, præmis 98).
- 70 På denne baggrund kan det ikke anses for godtgjort, at pligten til at udnævne en i Spanien hjemmehørende skatterepresentant går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skatteunddragelse.
- 71 Følgelig skal Kommissionens søgsmål ikke tages til følge, i det omgang der er nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØS-aftalens artikel 36.

## Sagens omkostninger

- 72 I medfør af procesreglementets artikel 138, stk. 3, bærer hver part sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter. Da Kommissionen og Kongeriget Spanien hver især har tabt på et eller flere punkter, pålægges det derfor disse at bære deres egne omkostninger.
- 73 I henhold til procesreglementets artikel 140, stk. 1, hvorefter de medlemsstater, der er indtrådt i en sag, bærer deres egne omkostninger, bærer Den Franske Republik sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Femte Afdeling):

- 1) **Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 TEUF, idet det har vedtaget og opretholdt bestemmelserne i artikel 46, litra c), i 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 (kongeligt lovdekret nr. 1/2002 om vedtagelse af den konsoliderede tekst til lov om regulering af pensionsordninger og pensionsfonde) af 29. november 2002 og artikel 86, stk. 1, i Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (kongeligt lovdekret nr. 6/2004 om vedtagelse af den konsoliderede tekst til lov om organiseringen og overvågningen af privatforsikringssektoren) af 29. oktober 2004, i henhold til hvilke pensionsfonde, som er etableret i andre medlemsstater end Kongeriget Spanien, og som udbyder erhvervspensionsordninger i denne medlemsstat, samt forsikringselskaber, der driver virksomhed i Spanien efter reglerne om den frie udveksling af tjenesteydelser, har pligt til at udnævne en skatterepresentant, der er hjemmehørende i denne medlemsstat.**
- 2) **I øvrigt frifindes Kongeriget Spanien.**
- 3) **Europa-Kommissionen, Kongeriget Spanien og Den Franske Republik bærer hver deres egne omkostninger.**

Underskrifter