



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 11 december 2014*

”Fördragsbrott — Artikel 56 FEUF och artikel 36 i EES-avtalet — Tjänster som tillhandahålls i Spanien av pensionsfonder och försäkringsföretag med hemvist i en annan medlemsstat — Tjänstepensionsplaner — Skyldighet att ange ett skatteombud med hemvist i Spanien — Inskränkning — Motivering — Effektiv skattekontroll och förhindrande av skatteflykt — Proportionalitet”

I mål C-678/11,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 22 december 2011,

Europeiska kommissionen, företrädd av F. Jimeno Fernández och W. Roels, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrädd av A. Rubio González, i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Republiken Frankrike, företrädd av G. de Bergues, D. Colas och J.-S. Pilczer, samtliga i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna C. Vajda (referent), A. Rosas, E. Juhász och D. Šváby,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 juni 2014,

* Rättegångsspråk: spanska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF och artikel 36 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) genom att anta och bibehålla bestämmelserna i artikel 46 c i kungligt lagdekret 1/2002 om godkännande av den omarbetade lydelsen av lagen om pensionsplaner och pensionsfonder (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) av den 29 november 2002 (BOE nr 298 av den 13 december 2002, s. 43361) (nedan kallad lagen om pensionsplaner och pensionsfonder), artikel 86 i kungligt lagstiftningsdekret 6/2004 om godkännande av den omarbetade lydelsen av lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) av den 29 oktober 2004 (BOE nr 267 av den 5 november 2004, s. 36602) (nedan kallad lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar), artikel 10 i kungligt lagstiftningsdekret 5/2004 om godkännande av den omarbetade lydelsen av lagen om inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet (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), av den 5 mars 2004 (BOE nr 62 av den 12 mars 2004, s. 11176) i dess lydelse enligt lag 36/2006 av den 29 november 2006 om åtgärder för att förhindra skatteundandragande (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) av den 29 november 2006 (BOE nr 286 av den 30 november 2006, s. 42087) (nedan kallad lagen om inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet) och artikel 47 i allmän skattelag 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria) av den 17 december 2003 (BOE nr 302 av den 18 december 2003, s. 44987) (nedan kallad allmänna skattelagen), enligt vilka pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat, samt försäkringsföretag som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, bland annat är skyldiga att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien.

Tillämpliga spanska bestämmelser

- 2 Artikel 47 i allmänna skattelagen har följande lydelse:

”För kontakten med skattemyndigheterna ska skattskyldiga som inte har hemvist i Spanien utse ett ombud med hemvist i Spanien, när de är verksamma i Spanien genom ett fast driftställe, när detta uttryckligen krävs enligt skattelagstiftningen eller när skattemyndigheterna kräver detta på grund av naturen av den transaktion eller verksamhet som utförs eller inkomstens storlek.

Skattemyndigheterna ska underrättas om denna utnämning på det sätt som föreskrivs i skattelagstiftningen.”

- 3 I artikel 46 i lagen om pensionsplaner och pensionsfonder föreskrivs följande:

”Pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater som avser att i Spanien tillhandahålla tjänstepensionsplaner är skyldiga att utse ett ombud. Detta ombud ska vara en fysisk person med stadigvarande bostad i Spanien eller en juridisk person med hemvist i Spanien, och ska ha följande befogenheter:

...

c) Företräda pensionsfonden vad gäller de skyldigheter ifråga om skatter som åligger pensionsfonden i anledning av den verksamhet som bedrivs i Spanien. Ombudet ska för de pensionsplaner som omfattas av spansk lagstiftning fullgöra skyldigheterna avseende innehållande eller förskottsinsbetalningar av skatt, och överföra beloppet till statskassan, i enlighet med vad som föreskrivs i lagstiftningen om inkomstskatt för fysiska personer. Ombudet ska även fullgöra de skyldigheter att informera skattemyndigheterna som i spansk lagstiftning föreskrivs för pensionsinstitut.

...”

- 4 I artikel 86.1 i lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar föreskrivs följande:

”Försäkringsföretag med hemvist i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som önskar bedriva verksamhet i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster ska utse ett ombud med hemvist i Spanien vad gäller de skyldigheter ifråga om skatter som anges i förevarande lag för den verksamhet som de bedriver i Spanien.

Utöver de skyldigheter som anges i artikel 82 i förevarande lag måste detta ombud även, för det försäkringsföretags räkning vilket bedriver verksamhet med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, fullgöra följande skyldigheter i fråga om skatter:

- a) Innehålla eller förskottsinsbetala skatt och överföra beloppen till statskassan för de transaktioner som genomförs i Spanien i enlighet med vad som föreskrivs i lagstiftningen om inkomstskatt för fysiska personer, bolagsskatt och inkomster för personer utan hemvist i Spanien.
- b) Underrätta skattemyndigheterna om transaktioner som genomförs i Spanien i enlighet med vad som föreskrivs i lagstiftningen om inkomstskatt för fysiska personer, bolagsskatt och inkomster för personer utan hemvist i Spanien.”

- 5 Artikel 10.1 i lagen om inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet har följande lydelse:

”De som är skattskyldiga till denna skatt ska, före utgången av fristen för att deklarerat inkomster som uppburits i Spanien, utse en fysisk eller juridisk person med hemvist i Spanien som ska företräda dem gentemot skattemyndigheterna vad gäller deras skyldigheter till följd av denna skatt, när de är verksamma genom ett fast driftställe, i de fall som avses i artiklarna 24.2 och 38 i förevarande lag, och när skattemyndigheterna kräver detta på grund av naturen eller storleken av den inkomsten som den skattskyldige uppburit i Spanien.

...”

- 6 Artikel 99.2 i lag 35/2006 om inkomstskatt för fysiska personer och om delvis ändring av lagarna om bolagsskatt, inkomstskatt för personer utan hemvist i landet och skatt på egendom (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), av den 28 november 2006 (BOE nr 285, av den 29 november 2006, s. 41734), har följande lydelse:

”Enheter och juridiska personer, inbegripet enheter för fördelning av inkomster, som utbetalar inkomster som omfattas av förevarande skatt, är skyldiga att innehålla och förskottsbetala, som förskottsbetalning av den inkomstskatt för fysiska personer som mottagaren av inkomsten är skyldig att erlägga. Beloppet som ska betalas in till statskassan, förutsättningarna för att beloppet ska betalas, samt villkoren för betalningen fastställs genom förordning. Dessa skyldigheter omfattar även skattskyldiga som bedriver ekonomisk verksamhet, för de inkomster som de utbetalar som en del av sin verksamhet, samt fysiska personer, juridiska personer och andra enheter som saknar hemvist i Spanien men som är verksamma i Spanien genom ett fast driftställe, eller som saknar fast driftställe men som betalar ut förvärvsinkomster eller andra inkomster som omfattas av innehållande eller förskottsbetalning vilka utgör avdragsbara kostnader för inkomsternas förvärvande i den mening som avses i artikel 24.2 i den konsoliderade versionen av lagen om inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet.

...

Det ombud som utsetts i enlighet med bestämmelserna i artikel 86.1 i den konsoliderade versionen av lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar, som agerar för det försäkringsföretags räkning vilket bedriver verksamhet med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, är skyldig att innehålla och förskottsbetala skatt avseende de transaktioner som utförs i Spanien.

De pensionsfonder med hemvist i en annan medlemstat i Europeiska unionen som i Spanien tillhandahåller tjänstepensionsplaner som omfattas av den spanska lagstiftningen är i enlighet med bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (EUT L 235, s. 10), skyldiga att utse ett ombud som har hemvist i Spanien som företräder dem vad gäller skyldigheter i fråga om skatt. Detta ombud är skyldigt att innehålla och förskottsbetala skatt avseende transaktioner som genomförs i Spanien.

...”

Det administrativa förfarandet och hänskjutandet till domstolen

- 7 Den 4 april och den 1 december 2008 sände kommissionen formella underrättelser till Konungariket Spanien och uppmanade medlemsstaten att avhjälpa vissa spanska bestämmelsers oförenlighet med artikel 49 EG och artikel 36 i EES-avtalet. Enligt dessa bestämmelser var pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat, försäkringsorgan som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, samt vissa enheter och fysiska personer utan hemvist i Spanien skyldiga att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien.
- 8 Efter det att Konungariket Spanien besvarat de formella underrättelserna avgav kommissionen den 29 januari 2010 ett motiverat yttrande till medlemsstaten. I det motiverade yttrandet vidhöll kommissionen den preliminära bedömning som den redogjort för i de formella underrättelserna och anmodade Konungariket Spanien att vidta nödvändiga åtgärder för att följa yttrandet inom en frist på två månader.

- 9 Kommissionen ansåg inte att Konungariket Spaniens svar på nämnda motiverade yttrande var tillfredsställande och beslutade därför att väcka förevarande talan. Kommissionen uppgav att den begränsat föremålet för talan till att endast gälla den i spansk rätt föreskrivna skyldigheten att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien för pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat och försäkringsorgan som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster.
- 10 Genom en handling som inkom till domstolens kansli den 15 mars 2012 framställde Konungariket Spanien en invändning om rättegångshinder enligt artikel 91.1 första stycket i domstolens rättegångsregler, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för talans väckande. Genom beslut av den 2 oktober 2012 beslutade domstolen att denna invändning skulle prövas i samband med prövningen i sak.
- 11 Genom beslut fattat av domstolens ordförande den 9 maj 2012 tilläts Republiken Frankrike att intervensera till stöd för Konungariket Spaniens yrkande.

Prövning av talan

Upptagande till sakprövning

Parternas argument

- 12 Konungariket Spanien har framfört tre argument till stöd för sin invändning om rättegångshinder. För det första innebär användningen av orden "bland annat" i yrkandet i ansökan att kommissionen inte har begränsat föremålet för sin talan på ett uttömmande och precist sätt. För det andra anser Spanien att kommissionens åberopande av två bestämmelser i spansk rätt till stöd för sin talan är felaktigt, närmare bestämt artikel 10 i lagen om inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet och artikel 47 i allmänna skattelagen. Konungariket Spanien har anfört att den första bestämmelsen inte har något som helst att göra med de situationer som kommissionens talan avser och att den andra bestämmelsen endast fastställer principer och allmänna bestämmelser för det spanska skattesystemet och inte avser de speciella fall då ett skatteombud ska anges. För det tredje har Konungariket Spanien kritiserat kommissionen för att den inte tillräckligt klart har angett huruvida en medlemsstat inte under några omständigheter kan kräva att personer som saknar hemvist i staten ska utnämna ett sådant ombud, eller om det kan finnas godtagbara skäl för att göra vissa undantag från denna regel.
- 13 Kommissionen har tillbakavisat de argument som Konungariket Spanien har framfört till stöd för sin invändning om rättegångshinder.

Domstolens bedömning

- 14 Det följer av artikel 38.1 c i rättegångsreglerna, i deras lydelse vid tidpunkten för talans väckande, och av rättspraxis avseende denna bestämmelse att en ansökan genom vilken en talan väcks ska innehålla uppgifter om saken och en kortfattad framställning av grunderna för denna. Dessa uppgifter ska vara så klara och precisa att svaranden kan förbereda sitt försvar och domstolen kan pröva talan. Av detta följer att de väsentliga faktiska och rättsliga omständigheter på vilka talan grundas på ett konsekvent och begripligt sätt ska framgå av innehållet i själva ansökan och att yrkandena i ansökan ska vara tydligt utformade för att förhindra att domstolen dömer utöver vad som har yrkats (*ultra petita*) och för att förhindra att en anmärkning inte blir prövad (se dom kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 15 Kommissionen har i förevarande fall uppfyllt dessa krav i sin ansökan.

- 16 Trots att kommissionen använt orden "bland annat" i ansökans yrkande framgår det nämligen av såväl yrkandena som de anmärkningar som angetts i ansökan att kommissionens talan avser den i spansk rätt föreskrivna skyldigheten att ange ett skatteombud med hemvist i Spanien i två specifika fall, närmare bestämt för pensionsfonder med hemvist i en annan medlemsstat som tillhandahåller tjänstepensionsplaner i Spanien och för de försäkringsföretag med hemvist i andra medlemsstater som bedriver verksamhet i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster. Det framgår dessutom av de inlagor som Konungariket Spanien har inkommit med att ansökan har varit tillräckligt klart och tydligt formulerad, eftersom medlemsstaten inriktat sitt försvar på dessa två specifika fall.
- 17 Det första argument som Konungariket Spanien har framfört till stöd för sin invändning om rättegångshinder kan följaktligen inte godtas.
- 18 Eftersom talan endast avser dessa två specifika fall kan kommissionen inte klandras för att inte klart ha tagit ställning till huruvida en skyldighet för en person som saknar hemvist i Spanien att ange ett skatteombud under andra omständigheter eventuellt skulle kunna vara tillåtet enligt unionsrätten. Således kan inte heller det tredje argument som Konungariket Spanien framfört till stöd för sin invändning om rättegångshinder godtas.
- 19 Vad gäller det andra argument som Konungariket Spanien framfört till stöd för sin invändning om rättegångshinder, anser domstolen i likhet med kommissionen att eftersom kommissionens ansökan klart har angett talans föremål kan omständigheten att vissa av de nationella bestämmelser som angetts eventuellt inte är relevanta inte medföra att talan inte kan prövas i sak. Detta gäller i än högre grad eftersom nämnda medlemsstat i sin invändning om rättegångshinder medgav att de två nationella bestämmelser som kommissionen nämnt, närmare bestämt artikel 46 c i lagen om pensionsplaner och pensionsfonder och artikel 86.1 i lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar, var relevanta för talan.
- 20 Härav följer att Konungariket Spaniens invändning om rättegångshinder ska avslås.

Prövning i sak

Huruvida artikel 56 FEUF har åsidosatts

– Parternas argument

- 21 Kommissionen har anfört att skyldigheten för pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat, och försäkringsföretag som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien utgör en inskränkning av den fria rörligheten för tjänster. Denna skyldighet innebär en ytterligare börda för dessa pensionsfonder och försäkringsföretag. Skyldigheten utgör dessutom ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster för personer och företag som har hemvist i andra medlemsstater än Spanien och som önskar erbjuda tjänster som skatteombud för organ eller fysiska personer som är verksamma i Spanien.
- 22 Varken Konungariket Spanien eller Republiken Frankrike, i dess egenskap av intervenient, har bestritt att de aktuella åtgärderna är inskränkande.
- 23 Konungariket Spanien anser att skyldigheten att ange ett skatteombud med hemvist i Spanien är motiverad av att det är nödvändigt att ha en effektiv skattekontroll och förhindra skatteundandragande. Medlemsstaten har vidare anfört att de aktuella åtgärderna inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål av allmänintresse.

- 24 I detta sammanhang har Konungariket Spanien hävdade att när det gäller skattskyldiga utan hemvist i Spanien är kontrollerna mer omfattande och åtgärderna för att förhindra skatteundandragande mer effektiva när det finns en omedelbart tillgänglig samtalspartner, såsom ett skatteombud. Dessa mål skulle däremot inte kunna uppnås på ett effektivt sätt genom ömsesidigt bistånd mellan myndigheterna i olika medlemsstater för att utbyta upplysningar och indrivning av fordringar, såsom det som avses i rådets direktiv nr 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, och skatter på försäkringspremier (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, s. 129) (nedan kallat direktiv 77/799) och rådets direktiv 2008/55/EG av den 26 maj 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EUT L 150, s. 28).
- 25 Konungariket Spanien anser att det system som införs genom dessa direktiv är ineffektivt och att detta visas av att dessa direktiv upphävdes som en del av en reform av rättsakterna för administrativt samarbete och ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar. Vidare har Spanien, med stöd av faktauppgifter, hänvisat till den låga andel av fordringarna som drivits in dels vad gäller ansökningar som lämnats till myndigheterna i Förenade kungariket år 2011, dels till ansökningar som lämnats till andra medlemsstater åren 2005–2009.
- 26 Konungariket Spanien har anfört att vissa av de upplysningar som de spanska skattemyndigheterna kräver ska lämnas i en deklARATION är av allmän karaktär. Dessa upplysningar är inte nödvändigtvis eller uteslutande avsedda för fastställandet av skatten och de upplysningar som finns i dessa deklARATIONER omfattas således inte av tillämpningsområdet för direktiv 77/799. En effektiv skattetillämpning kräver således att det i förväg fastställs en person med vilken de spanska skattemyndigheterna kommer att stå i kontakt med under de olika förfarandena.
- 27 Vad gäller betalningen av den skatt som är hänförlig till inkomster från tjänstepensionsplanerna har Konungariket Spanien angett att för pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i Spanien, samt försäkringsföretag som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, avspeglar skatteombudens befogenhet eller skyldighet att innehålla skattens belopp och betala in detta till statskassan i förskott, vilka föreskrivs i artikel 46 c i lagen om pensionsplaner och pensionsfonder och artikel 86.1 a i lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar, den skyldighet som föreskrivs i artikel 99.2 i lag 35/2006 av den 28 november 2006 att innehålla skatten för inkomst av tjänst. Enligt sistnämnda bestämmelse ska organisationer som förvaltar pensionsfonder med hemvist i Spanien själva innehålla denna skatt. Kravet att pensionsfonder och försäkringsföretag som har hemvist i andra medlemsländer ska utse ett skatteombud med hemvist i Spanien i syfte att, bland annat, innehålla denna skatt, motiveras av hur komplicerat det är att räkna ut det belopp som ska innehållas. Om dessa enheter utan hemvist i Spanien inte omfattades av en skyldighet att innehålla skatt skulle dessa enheter få en ekonomisk fördel jämfört med enheter med hemvist i Spanien, vilket skulle strida mot principen om likabehandling och mot en välfungerande inre marknad.
- 28 Konungariket Spanien har vidare uppgett att förevarande fördragsbrottstalan gentemot medlemsstaten har föranlett den att genom lagen 2/2011 om hållbar ekonomi (Ley 2/2011 de Economía Sostenible) av den 4 mars 2011 (BOE nr 55, av den 5 mars 2011, s. 25033), ta bort villkoret i artikel 86.1 i lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar att skatteombuden ska ha hemvist i Spanien, trots att detta villkor enligt medlemsstaten utgjorde en bättre garanti för ett effektivt fullgörande av skyldigheterna i fråga om skatt.
- 29 Republiken Frankrike har till stöd för Konungariket Spanien anfört att den omtvistade lagstiftningen motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd, vilket domstolen har slagit fast utgör ett tvingande skäl av allmänintresse. Lagstiftningen är ägnad att uppnå detta mål genom att göra uppbörden och indrivningen av skatten enklare och snabbare. Eftersom skatteombuden är underkastade den spanska skattemyndighetens kontroll kan denna myndighet säkerställa indrivningen

av nämnda skatt. Vidare slog domstolen i domarna FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) och X (C-498/10, EU:C:2012:635) fast att källskatteförfarandet och det ansvarighetssystem som ska säkerställa detta förfarande utgör ett legitimt och lämpligt medel för att säkerställa den skattemässiga behandlingen av en person med hemvist utanför beskattningsstaten.

- 30 Vad gäller frågan huruvida den skyldighet som följer av den omtvistade lagstiftningen är proportionell anser Republiken Frankrike att andra alternativ inte skulle medföra mindre nackdelar än skyldigheten att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien. För det första skulle en skyldighet för kunderna till pensionsfonder och försäkringsföretag utan hemvist i Spanien att själva innehålla källskatten medföra en ökad administrativ omgång samt ansvarsrisker, vilket skulle göra gränsöverskridande tjänster mindre attraktiva än de som tillhandahålls av tjänsteleverantörer med hemvist i Spanien.
- 31 För det andra framgår det av punkterna 50 och 51 i dom X (EU:C:2012:635) att uppbörd av skatt från tjänsteleverantörer utan hemvist i landet skulle medföra en avsevärd omgång för sådana leverantörer och att de därmed skulle kunna avhållas från att leverera tjänster i den berörda medlemsstaten. Arbetsbördan för nämnda tjänsteleverantörs anställda skulle härvidlag bli än större eftersom de tvingas fullgöra skyldigheter i fråga om skatt som härrör från en annan medlemsstats lagstiftning och således måste ge in en skattedeklaration på ett främmande språk.
- 32 Enligt Republiken Frankrike, skiljer sig förevarande talan från den i målet kommissionen/Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405). I nämnda dom fick förekomsten av tre kumulativa skäl domstolen att anse att skyldigheten att utse ett skatteombud med hemvist i den aktuella medlemsstaten gick utöver vad som var nödvändigt för att säkerställa betalning av den årliga skatten på de aktuella försäkringsavtalen. Domstolen påpekade bland annat att enligt belgisk rätt är försäkringstagaren personligen ansvarig för betalningen av den årliga skatten på försäkringsavtal i det fall försäkringsavtalet i fråga har tecknats hos en försäkringsgivare som inte är etablerad i Belgien. Detta skäl är dock inte tillämpligt vad gäller förevarande talan, eftersom det enligt den spanska lagstiftningen endast är de skatteombud med hemvist i Spanien som är ansvariga för betalningen av den skatt som ska erläggas av pensionsfonder utan hemvist i medlemsstaten och försäkringsföretag som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster.
- 33 Kommissionen har medgett att de syften som Konungariket Spanien åberopat för att motivera skyldigheten att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien i de fall som talan avser i och för sig är legitima. Emellertid har kommissionen bestritt de argument som framförts av Konungariket Spanien och Republiken Frankrike enligt vilka nämnda skyldighet är nödvändig för att uppnå dessa syften.

– Domstolens bedömning

- 34 Domstolen konstaterar inledningsvis att vad gäller föremålet för talan, såsom det är angivet i punkt 16 i förevarande dom, är det utrett att enligt den spanska lagstiftningen på området är pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat, samt försäkringsorgan som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, bland annat skyldiga att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien.
- 35 Såsom framgår av punkt 12 i förevarande dom har emellertid Konungariket Spanien bestritt relevansen av två av de bestämmelser i spansk lagstiftning som åberopats av kommissionen i dess ansökan. Kommissionen har medgett att artikel 10 i lagen om inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet gäller skyldigheten att utse ett ombud under förhållanden som skiljer sig från dem som är aktuella i förevarande mål. Vad gäller artikel 47 i allmänna skattelagen har kommissionen endast angett att denna utgör den grundläggande bestämmelsen som tvingar skattskyldiga utan hemvist i Spanien att utse ett ombud med hemvist i denna medlemsstat. Kommissionen har därmed inte visat att det krävs att denna artikel ändras eller upphävs för att det påstådda fördragsbrottet ska upphöra.

- 36 Under dessa förhållanden är det endast artikel 46 c i lagen om pensionsplaner och pensionsfonder och artikel 86.1 i lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar som ska beaktas i detta mål. För övrigt har även Konungariket Spanien medgett att dessa bestämmelser är relevanta.
- 37 Pensionsfonders och försäkringsföretags tjänster avseende tjänstepensionsplaner utgör tjänster i den mening som avses i artikel 57 FEUF. Sådana tjänster omfattar nämligen tjänster som normalt utförs mot ersättning, vars viktigaste kännetecken är att den utgör den ekonomiska motprestationen för tjänsten i fråga (se, analogt, dom kommissionen/Belgien, C-296/12, EU:C:2014:24, punkt 28).
- 38 Det ska också understrykas att mot bakgrund av den inre marknaden och för att göra det möjligt att förverkliga syftena med denna, utgör artikel 56 FEUF hinder för tillämpningen av varje nationell reglering som får till följd att det blir svårare att tillhandahålla tjänster, i den mening som avses i artikel 57 FEUF, mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster helt och hållet inom en medlemsstat (dom kommissionen/Belgien, EU:C:2014:24, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 39 Det framgår vidare av domstolens fasta praxis att artikel 56 FEUF bland annat utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär ett förbud eller som försvårar den verksamhet som bedrivs av en tjänsteleverantör etablerad i en annan medlemsstat där denne lagligt tillhandahåller liknande tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Belgien, EU:C:2007:405, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 40 I förevarande fall har Konungariket Spanien inte bestritt att de aktuella nationella bestämmelserna utgör en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster vilken, i princip, strider mot artikel 56 FEUF.
- 41 Som kommissionen har påpekat kan skyldigheten att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien medföra ytterligare kostnader för pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat, samt försäkringsföretag som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster. Följaktligen försvårar denna skyldighet för dessa enheter att tillhandahålla tjänster till personer med hemvist i Spanien, och gör dessa tjänster mindre attraktiva jämfört med motsvarande tjänster som tillhandahålls av enheter med hemvist i Spanien, vilka inte omfattas av denna skyldighet. Vidare utgör kravet att ombudet måste ha hemvist i Spanien ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster för personer och företag som har hemvist i andra medlemsstater än Spanien och som önskar erbjuda tjänster som skatteombud för enheter eller fysiska personer som är verksamma i Spanien.
- 42 Det följer emellertid av domstolens fasta praxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av EUF-fördraget likväl kan godtas, om det mål som eftersträvas är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och de inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, dom van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 43 Det ankommer på de nationella myndigheter som antar en åtgärd som avviker från en princip som fastställs i unionsrätten att, i varje enskilt fall, bevisa att nämnda villkor är uppfyllt. De skäl som en medlemsstat kan åberopa ska åtföljas av en bedömning av lämpligheten och proportionaliteten av den åtgärd som medlemsstaten vidtagit och de precisa omständigheter som stödjer dess argumentation (se dom kommissionen/Belgien, EU:C:2014:24, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 44 Konungariket Spanien har som en motivering för de begränsande effekter som identifierats i punkt 41 i förevarande dom, åberopat att det är nödvändigt att ha en effektiv skattekontroll och förhindra skatteundandragande.

- 45 Domstolen har vid upprepade tillfällen uttalat att förhindrandet av skatteflykt och en effektiv skattekontroll får åberopas för att motivera inskränkningar i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget (se dom Strojírny Prostějov, C-53/13 och C-80/13, EU:C:2014:2011, punkt 55 och där angiven rättspraxis).
- 46 På samma sätt utgör behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera att friheten att tillhandahålla tjänster inskränks (se dom X, EU:C:2012:635, punkt 39) Detta skäl har åberopats av Republiken Frankrike i dess interventionsinlägga.
- 47 Det kan härvidlag konstateras att skyldigheterna att lämna uppgifter samt att innehålla och till statskassan i förskott inbetala de belopp som ska erläggas, som de skatteombud vilka omfattas av de omtvistade bestämmelserna ska uppfylla för pensionsfonder och försäkringsföretag med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien, är ägnade att säkerställa en effektiv uppbörd av den skatt som ska erläggas för inkomster från tjänstepensionsplaner.
- 48 Vad gäller frågan huruvida dessa bestämmelser går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål har Konungariket Spanien, med stöd av Republiken Frankrike, framfört ett antal argument byggda på de skyldigheter och det ansvar som åligger de skatteombud som omfattas av dessa bestämmelser.
- 49 Angående inhämtandet av upplysningar avseende den skatt som ska erläggas och uppbörden av denna, i syfte att uppnå en effektiv skattekontroll och förhindra skatteundandragande, erinrar domstolen om att det i artikel 1.1 första strecksatsen i direktiv 77/799 föreskrivs att medlemsstaternas myndigheter ska utbyta all information som kan göra det möjligt för dem att korrekt fastställa, bland annat, inkomstskatter (se, analogt, dom kommissionen/Belgien, EU:C:2007:405, punkt 52).
- 50 Vad vidare gäller uppbörden av, bland annat, inkomstskatt har domstolen redan slagit fast att befintliga former för samarbete mellan medlemsstaternas myndigheter på unionsnivå, såsom dem som föreskrivs i direktiv 2008/55, är tillräckliga för att ursprungsmedlemsstaten ska kunna driva in skatteskulden i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 68 och där angiven rättspraxis).
- 51 De argument och bevis som Konungariket Spanien åberopat för att visa att de mekanismer som infördes genom direktiv 77/799 och direktiv 2008/55 är ineffektiva, och att det därmed är nödvändigt att utse ett skatteombud för att säkerställa överföringen av uppgifter och uppbörden av den skatt som ska erläggas kan inte godtas. För det första utgör omständigheten att dessa direktiv har upphävts och ersatts av nya direktiv inte i sig ett bevis för att de mekanismer som infördes genom dessa direktiv inte var ändamålsenliga vad gällde överföringen av uppgifter och uppbörden av de belopp som skulle erläggas i inkomstskatt på intäkter från tjänstepensionsplaner som förvaltas av enheter med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien. För det andra är det utrett att de statistiska uppgifter avseende den andel av fordringarna som drivits in som bifogats svarsinlagan inte avser ansökningar om indrivning av skatt på detta område. Som kommissionen påpekade under förhandlingen försvagas bevisvärdet av dessa statistiska uppgifter än mer av att det helt saknas uppgifter angående huruvida de ansökningar som inte lett till något resultat ingetts på ett giltigt sätt eller huruvida de dragits tillbaka vid ett senare tillfälle. Dessa statistiska uppgifter utgör således inte relevanta och specifika omständigheter som kan styrka de argument som framförts av Konungariket Spanien i förevarande mål.
- 52 För det andra har Konungariket Spanien hänvisat till de skyldigheter som åligger skatteombuden i enlighet med de omtvistade nationella bestämmelserna, och vilka avser överföringen av uppgifter vilka, enligt medlemsstaten, inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 77/799, samt avseende innehållandet och förskottsbetalningen till statskassan av de belopp som ska erläggas i skatt.

- 53 Domstolen konstaterar härvidlag inledningsvis att, tvärt emot vad denna medlemsstat låter underförstå i sina inlagor, avser kommissionens ansökan inte skyldigheten att innehålla skatt i sig. Istället avser den skyldigheten att utse ett skatteombud i syfte att, bland annat, innehålla denna skatt. Kommissionen har således inte krävt att förfarandet inte längre ska tillämpas vad gäller innehållandet av skatt hänförlig till inkomster från tjänstepensionsplaner som förvaltas av enheter med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien. På samma sätt saknar omständigheten att domstolen, bland annat i domen X (EU:C:2012:635), har funnit att källskatteförfarandet är ett legitimt och lämpligt medel för att säkerställa en effektiv skatteuppbörd relevans vad gäller förevarande mål.
- 54 Vad gäller de skyldigheter som nämns i punkt 52 i förevarande dom fann domstolen, i punkterna 53–55 i domen kommissionen/Belgien (EU:C:2007:405), att enligt belgisk rätt är försäkringstagaren personligen ansvarig för betalningen av den årliga skatten på försäkringsavtal, i det fall försäkringsavtalet i fråga har tecknats hos en försäkringsgivare som inte är etablerad i Belgien. Av detta följde att det i belgisk rätt fanns åtgärder som var ägnade att uppnå målsättningen att säkerställa betalningen av skatten som var mindre inskränkande för friheten att tillhandahålla tjänster än skyldigheten att utse ett ansvarigt ombud som är bosatt i Belgien.
- 55 Av de inlagor som inkommit till domstolen i förevarande mål framgår inte att en person med hemvist i Spanien som tar emot utbetalningar från en tjänstepensionsplan som förvaltas av enheter som inte har hemvist i Spanien är personligen ansvarig för skatten för dessa betalningar. I motsats till vad Konungariket Spanien har hävdad, med stöd av Republiken Frankrike, är likväl de principer som framkom i nämnda dom tillämpliga i förevarande mål.
- 56 Konungariket Spanien har nämligen inte på ett sätt som uppfyller de krav som det erinrats om i punkt 43 i förevarande dom visat att skyldigheterna att lämna uppgifter samt att innehålla och till statskassan i förskott inbetala de belopp som ska erläggas i det aktuella fallet inte skulle kunna uppfyllas på sätt som är mindre inskränkande av artikel 56 FEUF än utnämmandet av ett skatteombud med hemvist i Spanien. I synnerhet har medlemsstaten inte framfört något argument som kan vederlägga kommissionens påstående att pensionsfonderna och försäkringsföretagen utan hemvist i Spanien skulle kunna fullgöra dessa skyldigheter själva, på samma sätt som pensionsfonder och försäkringsföretag med hemvist i Spanien, utan att dessa enheter utan hemvist i Spanien tvingas ådra sig de kostnader som krävs för att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien.
- 57 Vad gäller det argument som framförts med stöd av punkt 50 i domen X (EU:C:2012:635), att skyldigheten att innehålla skatten skulle medföra en avsevärd omgång för pensionsfonder och försäkringsföretag utan hemvist i Spanien och att de därmed skulle kunna avhållas från att leverera tjänster i Spanien, kan det förvisso inte uteslutas att de kostnader som nämnda enheter hade måst bära om de själva utförde de uppgifter som de i dagsläget tvingas anförtro sitt skatteombud, skulle kunna motsvara eller till och med överstiga de kostnader som utnämmandet av detta ombud medför.
- 58 Som kommissionen har påpekat skulle emellertid nationella bestämmelser som ger pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat, samt försäkringsorgan som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, möjligheten att välja mellan att utse ett skatteombud eller själva utföra dessa uppgifter, enligt den lösning som de anser vara den ekonomiskt mest fördelaktiga, utgöra en mindre inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster än den generella skyldigheten att utse ett sådant ombud enligt den aktuella nationella lagstiftningen (se, analogt, dom kommissionen/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 47, och dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 69–73).
- 59 Vad gäller motiveringen av det aktuella kravet att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien har Konungariket Spanien endast anfört dels att detta krav togs bort genom en ändring år 2011 av artikel 86.1 i lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar, dels att nämnda krav utgör en bättre garanti för ett effektivt fullgörande av de aktuella skyldigheterna ifråga om skatt.

- 60 Det följer av fast rättspraxis att förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet och att senare förändringar inte kan beaktas av domstolen (se dom kommissionen/Belgien, C-421/12, EU:C:2014:2064, punkt 45 och där angiven rättspraxis).
- 61 Påståendet att kravet på hemvist utgör en bättre garanti för att de aktuella skyldigheterna ifråga om skatt uppfylls på ett effektivt sätt saknar dessutom relevans. Förvisso kan det vara svårare för de behöriga myndigheterna i medlemsstaten att utöva kontroll över ett sådant ombud när ombudet befinner sig i en annan medlemsstat. Av domstolens praxis framgår dock att enbart administrativa svårigheter inte i sig kan motivera ett åsidosättande av en av de grundläggande friheter som garanteras genom unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Frankrike, C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 29; dom Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 54, och dom van Caster, EU:C:2014:2269, punkt 56).
- 62 Den omtvistade lagstiftningen går följaktligen utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som nämns i punkterna 44 och 46 i förevarande dom.
- 63 Mot bakgrund av ovanstående fastställer domstolen att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF genom att ha antagit bestämmelserna i artikel 46 c i lagen om pensionsplaner och pensionsfonder och artikel 86.1 i lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar, enligt vilka pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat, samt försäkringsföretag som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster, är skyldiga att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien.

Huruvida artikel 36 i EES-avtalet har åsidosatts

– Parternas argument

- 64 Konungariket Spanien anser med stöd av Republiken Frankrike att det huvudsakliga skäl som kommissionen åberopat till stöd för sin inställning att den aktuella spanska lagstiftningen är oproportionerlig är att det med stöd av direktiv 77/799 och direktiv 2008/55 finns mekanismer för ömsesidig handräckning i skatteärenden mellan medlemsstaterna. De båda medlemsstaterna har påpekat att ramen för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna inte föreligger mellan dessa myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, när detta land inte har gjort något åtagande om ömsesidigt bistånd. I avsaknad av ett sådant åtagande kan skyldigheten att utse ett skatteombud inte anses gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa den effektiva uppbörden av den skatt som ska erläggas.
- 65 Kommissionen har medgett att vad gäller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och i avsaknad av ett bilateralt avtal med Republiken Island, Furstendömet Liechtenstein eller Konungariket Norge om ömsesidig handräckning i skatteärenden, kan skyldigheten att utse ett skatteombud vara motiverad, under förutsättning att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv skattekontroll och för att förhindra skatteflykt.

– Domstolens bedömning

- 66 Artikel 36 i EES-avtalet har motsvarande innehåll som artikel 56 FEUF. Den inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som konstaterats i punkt 40 i förevarande dom ska således, i princip, även anses strida mot nämnda artikel 36.

- 67 Domstolen konstaterar att, såsom framgår av punkterna 49–61 i förevarande dom, kan denna begränsning inte anses vara motiverad, vad gäller artikel 56 FEUF, av nödvändigheten av att ha en effektiv skattekontroll, att förhindra skatteundandragande eller behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd, när denna begränsning går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål. Denna slutsats bygger på premissen att befintliga former för samarbete mellan medlemsstaternas myndigheter på unionsnivå är tillräckliga för att Konungariket Spanien ska kunna uppnå dessa mål i det aktuella fallet.
- 68 Domstolen konstaterar emellertid att den ram för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna som uppställs i, bland annat, direktiv 77/799 och i direktiv 2008/55, inte föreligger mellan dessa myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, när detta land inte har gjort något åtagande om ömsesidigt bistånd (se dom kommissionen/Spanien, EU:C:2012:439, punkt 96).
- 69 Konungariket Spanien har härvidlag uttryckligen angett att medlemsstaten inte har ingått något avtal om utbyte av upplysningar med Furstendömet Liechtenstein. Kommissionen har å sin sida inte hävdats att det föreligger några bilaterala avtal om ömsesidig handräckning på skatterättens område mellan Konungariket Spanien och de stater som är parter i EES-avtalet men inte är medlemsstater i unionen. Kommissionen har således inte visat att det föreligger mekanismer för utbyte av upplysningar och om samarbete som är tillräckliga för att Konungariket Spanien ska kunna erhålla upplysningar angående den skatt som ska erläggas och uppbörden av denna (se, analogt, dom kommissionen/Portugal, EU:C:2011:273, punkt 56, och dom kommissionen/Spanien, EU:C:2012:439, punkt 98).
- 70 Under dessa förhållanden kan det inte anses visat att skyldigheten att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att säkerställa en effektiv skattekontroll och för att förhindra skatteundandragande.
- 71 Mot denna bakgrund ska kommissionens talan ogillas i den del den avser fastställelse av att Konungariket Spanien har åsidosatt sina förpliktelser enligt artikel 36 i EES-avtalet.

Rättegångskostnader

- 72 Enligt artikel 138.3 i rättegångsreglerna ska vardera parten bära sina rättegångskostnader om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter. Eftersom kommissionen och Konungariket Spanien ömsom har tappat målet på en eller flera punkter ska vardera parten bära sina rättegångskostnader.
- 73 Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Republiken Frankrike ska därför bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

- 1) **Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 FEUF genom att ha antagit bestämmelserna i artikel 46 c i kungligt lagdekret 1/2002 om godkännande av den omarbetade lydelsen av lagen om pensionsplaner och pensionsfonder (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) av den 29 november 2002 och artikel 86.1 i kungligt lagstiftningsdekret 6/2004 om godkännande av den omarbetade lydelsen av lagen om ordning för och tillsyn över privatförsäkringar (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) av den 29 oktober 2004, enligt vilka pensionsfonder med hemvist i andra medlemsstater än Konungariket Spanien som erbjuder tjänstepensionsplaner i denna medlemsstat, samt försäkringsföretag som är verksamma i Spanien med stöd av friheten att tillhandahålla tjänster är skyldiga att utse ett skatteombud med hemvist i Spanien.**

- 2) **Talan ogillas i övrigt.**
- 3) **Europeiska kommissionen, Konungariket Spanien och Republiken Frankrike ska bära sina respektive rättegångskostnader.**

Underskrifter