

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 11 grudnia 2014 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 56 TFUE i art. 36 porozumienia EOG – Usługi oferowane w Hiszpanii przez fundusze emerytalne i towarzystwa ubezpieczeniowe mające siedzibę w innym państwie członkowskim – Pracownicze programy emerytalne – Obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii – Charakter ograniczenia – Względny uzasadniająco – Skuteczność kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania – Proporcjonalność

W sprawie C-678/11

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 22 grudnia 2011 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez F. Jimena Fernández i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, reprezentowanemu przez A. Rubia Gonzáleza, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Republikę Francuską, reprezentowaną przez G. de Bergues'a, D. Colasa i J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, C. Vajda (sprawozdawca), A. Rosas, E. Juhász i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 czerwca 2014 r.,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy przepisów zawartych w art. 46 lit. c) 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 (królewskiego dekretu z mocą ustawy 1/2002 zatwierdzającego tekst skonsolidowany ustawy regulującej systemy i fundusze emerytalne) z dnia 29 listopada 2002 r. (BOE nr 298 z dnia 13 grudnia 2002 r., s. 43361, zwanego dalej „ustawą regulującą systemy i fundusze emerytalne”), w art. 86 Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (królewskiego dekretu z mocą ustawy 6/2004 zatwierdzającego tekst skonsolidowany ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych) z dnia 29 października 2004 r. (BOE nr 267 z dnia 5 listopada 2004 r., s. 36602, zwanego dalej „ustawą o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych”), w art. 10 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 (królewskiego dekretu z mocą ustawy 5/2004 zatwierdzającego tekst skonsolidowany ustawy o podatku dochodowym od osób niebędących rezydentami) z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 62 z dnia 12 marca 2004 r., s. 11176), zmienionym Ley 36/2006 o działaniach na rzecz zapobiegania przestępstwom skarbowym) z dnia 29 listopada 2006 r. (BOE nr 286 z dnia 30 listopada 2006 r., s. 42087, zwanym dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób niebędących rezydentami”) oraz w art. 47 Ley 58/2003, General Tributaria (ustawy nr 58/2003 – ordynacja podatkowa) z dnia 17 grudnia 2003 r. (BOE nr 302 z dnia 18 grudnia 2003, s. 44987, zwanej dalej „ordynacją podatkową”), zgodnie z którymi między innymi fundusze emerytalne mające siedzibę w innych niż Królestwo Hiszpanii państwach członkowskich i oferujące pracownicze systemy emerytalne w tym państwie członkowskim, jak również towarzystwa ubezpieczeniowe działające w Hiszpanii na zasadzie swobody świadczenia usług, są zobowiązane do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 56 TFUE i art. 36 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Hiszpańskie ramy prawne

2 Artykuł 47 ordynacji podatkowej stanowi:

„Do celów kontaktów z organami podatkowymi podatnicy niemający siedziby lub miejsca zamieszkania w Hiszpanii powinni wyznaczyć przedstawiciela mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Hiszpanii, jeżeli prowadzi działalność na jej terytorium za pośrednictwem stałego zakładu, jeżeli stanowi to wyrażenie przepisów podatkowe lub jeżeli ze względu na charakter wykonywanych czynności lub działalności, lub kwotę uzyskiwanego dochodu wymagają tego organy podatkowe.

O wyznaczeniu przedstawiciela należy powiadomić organ podatkowy na zasadach określonych w przepisach podatkowych”.

3 Artykuł 46 ustawy regulującej systemy i fundusze emerytalne stanowi:

„Fundusze emerytalne z siedzibę w innych państwach członkowskich, które zamierzają prowadzić w Hiszpanii pracownicze programy emerytalne podlegające hiszpańskim przepisom prawnym, zobowiązane są do wyznaczenia przedstawiciela, to jest osoby fizycznej mającej zwykłe miejsce zamieszkania w Hiszpanii lub osoby prawnej z siedzibę w Hiszpanii, o następujących uprawnieniach:

[...]

c) reprezentowania funduszu emerytalnego do celów zobowiązań podatkowych ciętych na nim z racji działalności prowadzonej na terytorium Hiszpanii. Przedstawiciel powinien spełniać obowiązki dotyczące pobrania lub uiszczenia zaliczki i przekazania do skarbu państwa kwot z tytułu programów podlegających hiszpańskim przepisom prawnym, na zasadach określonych w przepisach dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, a także spełniać obowiązki informowania organów podatkowych określone w hiszpańskich przepisach mających zastosowanie do podmiotów zarządzających funduszami emerytalnymi.

[...]”.

4 Artykuł 86 ust. 1 ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych brzmi następująco:

„Towarzystwa ubezpieczeniowe z siedzibą w innym państwie członkowskim Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które zamierzają prowadzić w Hiszpanii działalność na zasadzie swobody świadczenia usług, zobowiązane są do wyznaczenia przedstawiciela mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania do celów podatkowych w Hiszpanii, w celu wypełniania obowiązków podatkowych, o których mowa w niniejszej ustawie, w odniesieniu do działalności prowadzonej na terytorium Hiszpanii.

Wymieniony przedstawiciel powinien spełniać w imieniu towarzystwa ubezpieczeniowego prowadzącego działalność na zasadzie swobody świadczenia usług, oprócz obowiązków, o których mowa w art. 82 niniejszej ustawy, następujące obowiązki podatkowe:

a) pobranie lub uiszczenie zaliczki oraz przekazanie odpowiedniej kwoty do skarbu państwa za czynności zrealizowane w Hiszpanii na zasadach określonych w przepisach regulujących podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek dochodowy od osób niebędących rezydentami;

b) powiadamianie organów podatkowych o czynnościach realizowanych w Hiszpanii zgodnie z przepisami regulującymi podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek dochodowy od osób niebędących rezydentami”.

5 Artykuł 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób niebędących rezydentami ma następujące brzmienie:

„Podatnicy tego podatku zobowiązani są do wyznaczenia, przed upływem terminu złożenia deklaracji o dochodach uzyskanych w Hiszpanii, osoby fizycznej lub prawnej zamieszkałej lub mającej siedzibę w Hiszpanii w celu reprezentowania ich wobec organów podatkowych w zakresie ich obowiązków wynikających z tego podatku, jeżeli prowadzą działalność za pośrednictwem stałego zakładu, w przypadkach określonych w art. 24 ust. 2 i art. 38 niniejszej ustawy lub jeżeli ze względu na charakter lub kwotę uzyskiwanego na terytorium Hiszpanii dochodu wymagają tego organy podatkowe.

[...]”.

6 Artykuł 99 ust. 2 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 (ustawy nr 35/2006 o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych, o podatku dochodowym od osób niebędących rezydentami i o podatku od majątku) z dnia 28 listopada 2006 r. (BOE nr 285 z dnia

29 listopada 2006 r., s. 41734) stanowi:

„Podmioty i osoby prawne, w tym podmioty objęte systemem rozdziału dochodów, wypacające dochody objęte niniejszym podatkiem, zobowiązane są do poboru i uiszczenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych należą od beneficjenta dochodów. Kwota wpacana do skarbu państwa oraz warunki i zasady wpłaty zostaną określone w drodze rozporządzenia. Tym samym obowiązkiem podlegają podatnicy tego podatku prowadzący działalność gospodarczą w odniesieniu do dochodów wypacanych w ramach wykonywania swojej działalności, a także osoby fizyczne, prawne i inne podmioty niebędące rezydentami na terytorium Hiszpanii, działające na nim za pośrednictwem stałego zakładu lub niemającego stałego zakładu, lecz wypacające dochody z tytułu pracy oraz inne dochody podlegające pobraniu lub uiszczeniu zaliczek, stanowiące koszty podlegające odliczeniu w celu uzyskania dochodów określonych w art. 24 ust. 2 tekstu skonsolidowanego ustawy o podatku dochodowym od osób niebędących rezydentami.

[...]

Przedstawiciel wyznaczony zgodnie z przepisami art. 86 ust. 1 tekstu skonsolidowanego ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych, działający w imieniu towarzystwa ubezpieczeniowego prowadzącego działalność na zasadzie swobody świadczenia usług, zobowiązany jest do poboru i uiszczenia zaliczki na podatek w odniesieniu do transakcji przeprowadzonych w Hiszpanii.

Fundusze emerytalne mające siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, oferujące w Hiszpanii pracownicze programy emerytalne podlegające hiszpańskim przepisom prawnym, zgodnie z przepisami dyrektywy 2003/41/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie działalności instytucji pracowniczych programów emerytalnych oraz nadzoru nad takimi instytucjami [(Dz.U. L 235, s. 10 – wyd. spec. w j. z. polskim, rozdz. 5, t. 4, s. 350)] są zobowiązane do wyznaczenia przedstawiciela mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania do celów podatkowych w Hiszpanii, który będzie je reprezentował w sprawach obowiązków podatkowych. Przedstawiciel ten jest zobowiązany do poboru i uiszczenia zaliczki na podatek w odniesieniu do transakcji zrealizowanych w Hiszpanii.

[...]”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i skierowanie sprawy do Trybunału

7 W drodze pism datowanych na dzień 4 kwietnia i 1 grudnia 2008 r. Komisja wezwała Królestwo Hiszpanii do usunięcia uchybienia w drodze usunięcia niezgodności z art. 49 WE i art. 36 porozumienia EOG przepisów prawa hiszpańskiego wymagających od funduszy emerytalnych z siedzibą w innych państwach członkowskich, oferujących pracownicze programy emerytalne w Hiszpanii, od towarzystw ubezpieczeniowych prowadzących w Hiszpanii działalność na zasadzie swobody świadczenia usług oraz od niektórych podmiotów i osób fizycznych niebędących rezydentami wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii.

8 W następstwie odpowiedzi Królestwa Hiszpanii na wezwania do usunięcia uchybienia w dniu 29 stycznia 2010 r. Komisja skierowała do tego państwa uzasadnioną opinię, w której podtrzymała wstępnie analizę przedstawioną we wspomnianych pismach i wyznaczyła dwumiesięczny termin na przyjęcie odpowiednich środków w celu zastosowania się do tej opinii.

9 Odpowiedź Królestwa Hiszpanii na tę opinię nie była dla Komisji satysfakcjonująca, wskutek czego wniosła ona skargę w niniejszej sprawie. Komisja oświadczyła, że ograniczyła

przedmiot skargi do przewidzianego w prawie hiszpańskim obowiązkowego wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii wyłącznie w przypadku funduszy emerytalnych z siedzibą w innych państwach członkowskich, oferujących pracownicze programy emerytalne w Hiszpanii, a także towarzystw ubezpieczeniowych prowadzących w Hiszpanii działalność na zasadzie swobodnego świadczenia usług.

10 Pismem z dnia 15 marca 2012 r. Królestwo Hiszpanii podniosło zarzut niedopuszczalności na podstawie art. 91 § 1 akapit pierwszy regulaminu postępowania przed Trybunałem, w brzmieniu obowiązującym na dzień wniesienia skargi. W dniu 2 października 2012 r. Trybunał postanowił położyć rozpoznanie zarzutu niedopuszczalności z rozpoznaniem sprawy co do istoty na podstawie art. 91 § 4.

11 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 9 maja 2012 r. Republika Francuska została dopuszczona do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego rząd Królestwa Hiszpanii.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności

Argumentacja stron

12 Królestwo Hiszpanii podnosi trzy argumenty na poparcie zarzutu niedopuszczalności. W pierwszej kolejności wskazuje, że poprzez użycie wyrażenia przysłówkowego „między innymi” w przedmiocie skargi Komisja nie wyznaczyła granic przedmiotu swojej skargi w sposób wyczerpujący i precyzyjny. W drugiej kolejności rzeszone państwo członkowskie uważa, że Komisja błędnie podniosła na poparcie swojej skargi dwa przepisy prawa hiszpańskiego, a mianowicie art. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób niebędących rezydentami i art. 47 ordynacji podatkowej. Królestwo Hiszpanii utrzymuje, że pierwszy z tych przepisów nie ma żadnego związku z sytuacjami, o które chodzi w skardze Komisji, a drugi ustanawia jedynie zasady i ogólne przepisy hiszpańskiego systemu podatkowego, nie dotyczy zaś konkretnych przypadków, w których należałoby powołać przedstawiciela podatkowego. W trzeciej kolejności Królestwo Hiszpanii zarzuca, że Komisja nie wskazała jasno, czy państwo członkowskie w żadnym razie nie może wymagać od osoby niebędącej rezydentem powołania takiego przedstawiciela, czy też z uzasadnionych względów istnieją pewne wyjątki od tej zasady.

13 Komisja odrzuca argumenty podnoszone przez Królestwo Hiszpanii na poparcie zarzutu niedopuszczalności.

Ocena Trybunału

14 Z art. 38 ust. 1 lit. c) regulaminu postępowania w brzmieniu obowiązującym w chwili wniesienia skargi, jak i z odnośnego do niego orzecznictwa wynika, że skarga wszczynająca postępowanie musi wskazywać przedmiot sporu oraz zawierać zwięzłe przedstawienie zarzutów, zaś owo przedstawienie przedmiotu sporu i zarzutów musi być wystarczająco jasne i precyzyjne, by pozwalało stronie pozwanej na przygotowanie obrony, a Trybunałowi na sprawowanie kontroli. Z powyższego wynika, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z samej treści skargi oraz że przedmioty w niej zawarte powinny być sformułowane w sposób jednoznaczny w celu uniknięcia orzekania przez Trybunał ultra petita lub z pominięciem któregoś zarzutu (zob. wyrok Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 W niniejszym przypadku skarga Komisji spełnia te wymogi.

16 Mimo bowiem użycia wyrażenia „między innymi” w sformułowaniu skargi, zarówno z tego sformułowania, jak i z przedstawionych w skardze zarzutów jednoznacznie wynika, że skarga Komisji dotyczy ustanowionego przez prawo hiszpańskie obowiązku wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii w dwóch konkretnych przypadkach, a mianowicie w przypadku funduszy emerytalnych z siedzibą w innych państwach członkowskich, które oferują pracownicze programy emerytalne w Hiszpanii, oraz towarzystw ubezpieczeniowych z siedzibą w innych państwach członkowskich, które prowadzą w Hiszpanii działalność na zasadzie swobody świadczenia usług. Ponadto z pism procesowych składanych przez pozwane państwo członkowskie wynika, że skarga została sformułowana wystarczająco jasno i precyzyjnie, gdyż skoncentrowała się ono w swojej obronie na tych dwóch konkretnych przypadkach.

17 W związku z tym należy odrzucić pierwszy z argumentów podnoszonych przez Królestwo Hiszpanii na poparcie zarzutu niedopuszczalności.

18 Ponadto, skoro skarga dotyczy tylko tych dwóch wspomnianych konkretnych przypadków, nie można zarzucać Komisji, że nie zajęła jasnego stanowiska w przedmiocie ewentualnej zgodności z prawem, w świetle prawa Unii, obowiązku wyznaczenia przez osobę niebędącą rezydentem przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii w innych okolicznościach. Zatem trzeci podniesiony przez Hiszpanię argument również należy odrzucić.

19 Co do drugiego z argumentów podnoszonych przez Królestwo Hiszpanii w ramach zarzutu niedopuszczalności Komisja słusznie zauważa, że skoro w skardze jasno określono przedmiot skargi, ewentualny brak istotnego charakteru w odniesieniu do niektórych krajowych przepisów prawnych powoływanych przez tę instytucję nie powoduje niedopuszczalności tej skargi, tym bardziej że w piśmie w sprawie zarzutu niedopuszczalności omawiane państwo członkowskie przyznaje, że do celów wskazanej skargi te dwa przepisy prawa krajowego, powołane przez Komisję w skardze, a mianowicie art. 46 lit. c) ustawy regulującej systemy i fundusze emerytalne oraz art. 86 ust. 1 ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych, mają istotne znaczenie.

20 Z powyższego wynika, że zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Królestwo Hiszpanii należy oddalić.

Co do istoty

W przedmiocie naruszenia art. 56 TFUE

– Argumentacja stron

21 Komisja wskazuje, że zobowiązanie funduszy emerytalnych mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Królestwo Hiszpanii, oferujących pracownicze programy emerytalne w tym państwie członkowskim, a także towarzystw ubezpieczeniowych prowadzących w Hiszpanii działalność na zasadzie swobody świadczenia usług do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego będącego rezydentem w tym państwie członkowskim stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług. Po pierwsze, obowiązek ten oznacza dodatkowe obciążenie dla tych funduszy emerytalnych i towarzystw ubezpieczeniowych. Po drugie, stanowi również przeszkodę w swobodnym świadczeniu usług dla osób i przedsiębiorstw mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Królestwo Hiszpanii, które zamierzają świadczyć

usługi przedstawicielstwa podatkowego podmiotom lub osobom fizycznym działającym w Hiszpanii.

22 Ani Królestwo Hiszpanii, ani Republika Francuska, jako interwenient, nie kwestionują ograniczającego charakteru spornych przepisów.

23 Królestwo Hiszpanii uważa, że obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii jest uzasadniony konieczności sprawowania skutecznej kontroli podatkowej oraz zwalczania przestępstw skarbowych. Utrzymuje ponadto, że sporne przepisy nie wykraczają poza to, co niezbędne do osiągnięcia tych celów w interesie ogólnym celów.

24 W tym względzie Królestwo Hiszpanii twierdzi, że w przypadku podatników niebędących rezydentami siła oddziaływania kontroli oraz stopień skuteczności działań służących zwalczaniu przestępstw skarbowych są znacznie większe, gdy dostępnym jest bezpośredni partner do rozmowy, taki jak przedstawiciel podatkowy. Natomiast cele te nie są skutecznie osiągnięte przy pomocy wzajemnego wsparcia organów z poszczególnych państw członkowskich w celu wymiany informacji i dochodzenia roszczeń, o którym mowa w dyrektywie Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sąciwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, s. 15 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 63), zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129, zwanej dalej „dyrektywą 77/799”) oraz w dyrektywie Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. L 150, s. 28).

25 Pozwane państwo członkowskie uważa, że braku skuteczności systemu ustanowionego przez te dyrektywy dowodzi fakt, iż zostały one uchylone w ramach reformy instrumentów współpracy administracyjnej i pomocy w dochodzeniu wierzytelności. Ponadto wskazane państwo członkowskie wskazuje, powołując się na poparcie dane, niski współczynnik odzyskiwania wierzytelności w następie, po pierwsze, ośmiu wniosków przedstawionych przez organy Zjednoczonego Królestwa w 2011 r., a po drugie, wniosków kierowanych do innych państw członkowskich w latach 2005–2009.

26 Zdaniem Królestwa Hiszpanii niektóre z informacji wymaganych przez hiszpańskie organy podatkowe w formie deklaracji mają charakter ogólny i nie są konieczne lub wyłącznie przeznaczone do ustalenia kwoty podatku, przez co informacje zawarte w tych deklaracjach nie są objęte zakresem stosowania dyrektywy 77/799. W związku z tym skuteczne stosowanie podatków wymaga uprzedniego wyznaczenia osoby, z którą hiszpańskie organy podatkowe będą kontaktować się w toku poszczególnych postępowań.

27 Jeżeli chodzi o płaconie podatku należnego od dochodów z pracowniczych programów emerytalnych, Królestwo Hiszpanii wskazuje, że w odniesieniu do funduszy emerytalnych mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Królestwo Hiszpanii, oferujących pracownicze programy emerytalne w Hiszpanii, a także towarzystw ubezpieczeniowych z siedzibą w innych państwach członkowskich prowadzących w Hiszpanii działalność na zasadzie swobody świadczenia usług, uprawnienie lub zobowiązanie do dokonania przez przedstawiciela podatkowego pobrania kwoty podatku oraz wpłaconia jej zaliczkowo do skarbu państwa, ustanowione odpowiednio w art. 46 lit. c) ustawy regulującej systemy i fundusze emerytalne i art. 86 ust. 1 lit. a) ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych, odpowiada przewidzianemu w art. 99 ust. 2 ustawy 35/2006 z dnia 28 listopada 2006 r. obywatelom dokonania pobrania podatku od dochodów z pracy. Podczas gdy zgodnie z tym ostatnim przepisem podmioty zarządzające funduszami emerytalnymi mające siedzibę w Hiszpanii same

dokonuj? takiego pobrania, konieczno?? wyznaczenia przez fundusze emerytalne i towarzystwa ubezpieczeniowe z siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich przedstawiciela podatkowego zamieszka?ego lub maj?cego siedzib? w Hiszpanii, mi?dzy innymi do celów dokonywania omawianego pobrania podatku jest uzasadnione z?o?onym charakterem obliczania jego kwoty. W braku takiego obowi?zku pobrania podatku w przypadku tych podmiotów nieb?d?cych rezydentami mia?yby one przewag? finansow? nad podmiotami z siedzib? w Hiszpanii, co by?oby wbrew zasadzie równego traktowania, a tak?e wbrew prawid?owemu funkcjonowaniu rynku wewn?trznego.

28 Ponadto Królestwo Hiszpanii podnosi, ?e wszcz?cie wobec niego niniejszego post?powania o stwierdzenie uchybienia zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego sprawi?o, ?e znios?o w drodze Ley 2/2011 de Economía Sostenible (ustawy 2/2011 o zrównowa?onej gospodarce) z dnia 4 marca 2011 r. (BOE nr 55 z dnia 5 marca 2011 r., s. 25033) wymóg posiadania siedziby lub miejsca zamieszkania w Hiszpanii przez przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w art. 86 ust. 1 ustawy o organizacji i nadzorze ubezpiecze? prywatnych, chocia? zdaniem tego pa?stwa cz?onkowskiego stanowi? on najlepsz? gwarancj? skutecznego wype?niania obowi?zków podatkowych.

29 Na poparcie stanowiska Królestwa Hiszpanii Republika Francuska wyra?a pogl?d, ?e sporne przepisy s? uzasadnione konieczno?ci? zapewnienia skuteczno?ci dochodzenia nale?no?ci podatkowych, co do której Trybuna? uzna?, ?e nale?y do nadrz?dnych wzgl?dów interesu ogólnego. Omawiane przepisy umo?liwiaj? osi?gni?cie tego celu, upraszczaj?c i przyspieszaj?c nak?adanie i pobieranie podatku. Przedstawiciele podatkowi podlegaj? kontroli ze strony hiszpa?skich organów podatkowych, dzi?ki czemu mog? one zapewni? przymusowy pobór tego podatku. Ponadto Trybuna? uzna? ju? w wyrokach FKP Scorpio Konzertproduktionen (C?290/04, EU:C:2006:630) i X (C?498/10, EU:C:2012:635), ?e procedura poboru u ?ród?a oraz gwarantuj?ce jego skuteczno?? zasady odpowiedzialno?ci stanowi? uzasadniony i w?a?ciwy sposób zapewnienia traktowania pod wzgl?dem podatkowym dochodów osoby maj?cej siedzib? lub miejsce zamieszkania poza terytorium pa?stwa opodatkowania.

30 Je?li chodzi o proporcjonalno?? wynikaj?cego ze spornych przepisów obowi?zku, Republika Francuska uwa?a, ?e inne opcje s? nie mniej uci?liwe ni? obowi?zek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszka?ego lub maj?cego siedzib? w Hiszpanii. W pierwszej kolejno?ci obowi?zek samodzielnego dokonywania poboru u ?ród?a podatku przez b?d?cych rezydentami klientów funduszy emerytalnych oraz towarzystw ubezpieczeniowych, które nie s? rezydentami w Hiszpanii, oznacza?by dodatkowe obci?enie administracyjne, a tak?e niós?by ryzyko w zakresie odpowiedzialno?ci, co zmniejsza?oby atrakcyjno?? us?ug transgranicznych w porównaniu z us?ugami ?wiadczonymi przez rezydentów.

31 W drugiej kolejno?ci, z pkt 50 i 51 wyroku X (EU:C:2012:635) wynika, ?e pobór podatku od us?ugodawcy nieb?d?cego rezydentem skutkowa?by znacznym obci?eniem tego us?ugodawcy, który móg?by zosta? zniech?cony do ?wiadczenia us?ugi w danym pa?stwie cz?onkowskim. W tym wzgl?dzie nak?ad pracy pracowników tego us?ugodawcy by?by tym wi?kszy, ?e byliby oni zobowi?zani do spe?niania obowi?zków podatkowych wynikaj?cych z przepisów innego pa?stwa cz?onkowskiego i musieliby wype?nia? w tym celu deklaracj? podatkow? w obcym j?zyku.

32 Republika Francuska twierdzi, ?e niniejsza sprawa ró?ni si? od sprawy Komisja/Belgia (C?522/04, EU:C:2007:405). W wyroku w tamtej sprawie trzy ??cznie spe?nione przes?anki spowodowa?y, ?e Trybuna? uzna?, i? obowi?zek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego maj?cego siedzib? lub miejsce zamieszkania w danym pa?stwie cz?onkowskim wykracza poza to, co niezb?dne dla zapewnienia p?acenia przedmiotowego rocznego podatku od umów ubezpieczenia. Trybuna? wskaza? w szczególno?ci, ?e zgodnie z prawem belgijskim

ubezpieczony jest osobistym dŹuŹnikiem w zakresie tego podatku, jeŹli dana umowa zostaŹa zawarta z ubezpieczycielem, który nie ma siedziby w Belgii. PrzesŹanka ta nie jest jednak speŹniona w odniesieniu do niniejszej sprawy, poniewaŹ hiszpaŹskie przepisy przewidujŹ, Źe jedynie przedstawiciel podatkowy zamieszkaŹy lub majŹcy siedzibŹ w Hiszpanii jest dŹuŹnikiem w zakresie podatku naleŹnego od funduszy emerytalnych niebŹdŹcych rezydentami oraz towarzystw ubezpieczeniowych prowadŹcych w Hiszpanii dziaŹalnoŹŹ na zasadzie swobody Źwiadczenia usŹug.

33 Komisja, choŹ przyznaje, Źe cele, na które powoŹuje siŹ Królestwo Hiszpanii w celu uzasadnienia obowiŹzku wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkaŹego lub majŹcego siedzibŹ w Hiszpanii w przypadkach wskazanych w jej skardze majŹ uzasadniony charakter, kwestionuje jednak argumenty tego paŹstwa czŹonkowskiego oraz Republiki Francuskiej, Źe omawiany obowiŹzek jest niezbŹdny do ich osiŹgniŹcia.

– Ocena TrybunaŹu

34 Na wstŹpie naleŹy stwierdziŹ, Źe jeŹli chodzi o przedmiot skargi w niniejszej sprawie, okreŹlony w pkt 16 niniejszego wyroku, bezsporne jest, iŹ zgodnie z hiszpaŹskimi przepisami w tej dziedzinie fundusze emerytalne majŹce siedzibŹ w paŹstwach czŹonkowskich innych niŹ Królestwo Hiszpanii, oferujŹce pracownicze programy emerytalne w tym paŹstwie czŹonkowskim, a takŹe towarzystwa ubezpieczeniowe prowadŹce w Hiszpanii dziaŹalnoŹŹ na zasadzie swobody Źwiadczenia usŹug majŹ obowiŹzek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkaŹego lub majŹcego siedzibŹ w Hiszpanii.

35 Niemniej, jak wynika z pkt 12 niniejszego wyroku, istotny charakter dwóch przepisów prawa hiszpaŹskiego powoŹywanych przez KomisjŹ w skardze jest kwestionowany przez Królestwo Hiszpanii. W tym wzglŹdzie Komisja przyznaje, Źe art. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób niebŹdŹcych rezydentami dotyczy obowiŹzku wyznaczenia przedstawiciela w okolicznoŹciach, które nie stanowiŹ przedmiotu skargi w niniejszej sprawie. Co do art. 47 ordynacji podatkowej Komisja poprzestaje na wskazaniu, Źe stanowi on podstawowŹ zasadŹ, zobowiŹzujŹcŹ podatników niebŹdŹcych rezydentami w Hiszpanii do wyznaczenia przedstawiciela majŹcego siedzibŹ lub miejsce zamieszkania w tym paŹstwie czŹonkowskim, przez co nie wykazuje, Źe zmiana lub uchylenie tego artykuŹu byŹaby konieczna dla naprawienia zarzucanego uchybienia.

36 W tych okolicznoŹciach tylko art. 46 lit. c) ustawy regulujŹcej systemy i fundusze emerytalne oraz art. 86 ust. 1 ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeŹ prywatnych, co do których zresztŹ pozwane paŹstwo czŹonkowskie przyznaje, Źe majŹ istotny charakter, moŹna braŹ pod uwagŹ do celów niniejszej sprawy.

37 NaleŹy wskazaŹ, Źe usŹugi Źwiadczone przez fundusze emerytalne i towarzystwa ubezpieczeniowe w dziedzinie pracowniczych programów emerytalnych sŹ usŹugami w rozumieniu art. 57 TFUE. UsŹugi te obejmujŹ bowiem Źwiadczenie udzielane zwykle za wynagrodzeniem, którego zasadnicza cecha polega na tym, Źe stanowi ono ekonomiczne Źwiadczenie wzajemne za rzeczony Źwiadczenia (zob. analogicznie wyrok Komisja/Belgia, CŹ296/12, EU:C:2014:24, pkt 28).

38 NaleŹy równieŹ zwróciŹ uwagŹ na to, Źe ze wzglŹdu na jednolity rynek – i aby umoŹliwiŹ realizacjŹ jego celów – art. 56 TFUE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich uregulowaŹ krajowych, które czyniŹ Źwiadczenie usŹug w rozumieniu art. 57 TFUE miŹdzy paŹstwami czŹonkowskimi trudniejszym niŹ Źwiadczenie usŹug wyŹŹcznie wewnŹtrz jednego paŹstwa czŹonkowskiego (zob. wyrok Komisja/Belgia, EU:C:2014:24, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 56 TFUE sprzeciwia się w szczególności wszelkim przepisom państwa członkowskiego, które zakazują usługodawcy mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym świadczy on legalnie podobne usługi, prowadzenia działalności lub które stwarzają mu większe w tym przeszkody (zob. podobnie wyrok Komisja/Belgia, EU:C:2007:405, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W niniejszym przypadku Królestwo Hiszpanii nie kwestionuje, że sporne krajowe przepisy stanowią ograniczenie swobody świadczenia usług, co do zasady niezgodne z art. 56 TFUE.

41 Jak słusznie wskazuje bowiem Komisja, obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego w Hiszpanii może powodować dodatkowe koszty dla funduszy emerytalnych mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Królestwo Hiszpanii, oferujących pracownicze programy emerytalne w tym państwie członkowskim, a także dla towarzystw ubezpieczeniowych prowadzących w Hiszpanii działalność na zasadzie swobody świadczenia usług. W związku z tym utrudnia on świadczenie przez te podmioty usług osobom zamieszkałym w Hiszpanii i czyni je mniej atrakcyjnym niż świadczenie podobnych usług tym samym osobom przez podmioty z siedzibą w Hiszpanii, które nie są objęte tym obowiązkiem. Ponadto fakt, że ten przedstawiciel powinien mieszkać w Hiszpanii, stanowi przeszkodę w swobodzie świadczenia usług przez osoby i przedsiębiorstwa będące rezydentami w państwach członkowskich innych niż Królestwo Hiszpanii, które zamierzają oferować usługi przedstawicielstwa podatkowego podmiotom lub osobom fizycznym działającym w Hiszpanii.

42 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że przepisy krajowe mogące utrudniać korzystanie z podstawowych swobód ustanowionych w traktacie FUE lub czyni je mniej atrakcyjnym mogą mimo to być dopuszczone, pod warunkiem że sąuosięgnięciu celu leżącego w interesie ogólnym, sąwłaściwe dla zapewnienia realizacji tego celu oraz nie wykraczają poza zakres konieczny do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyrok van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 To organy krajowe powinny, gdy przyjmują środki stanowiące wyjątek od zasady zapisanej w prawie Unii, wykazać dla każdego przypadku oddzielnie, że omawiany warunek jest spełniony. Powoływaniu przez państwa członkowskie względów uzasadniających powinny zatem towarzyszyć analiza zdatności oraz proporcjonalności przyjętego przez to państwo środka, jak również precyzyjne dane na poparcie jego argumentów (zob. wyrok Komisja/Belgia, EU:C:2014:24, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Na uzasadnienie skutków ograniczających wskazanych w pkt 41 niniejszego wyroku Królestwo Hiszpanii podnosi konieczność skutecznej kontroli podatkowej oraz zwalczania przestępstw skarbowych.

45 W tym względzie Trybunał orzeka już wielokrotnie, że zwalczanie unikania opodatkowania i skuteczność kontroli podatkowej mogą stanowić uzasadnienie ograniczenia wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie (zob. wyrok Strojírny Prostřjov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Podobnie konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku, na którą powołuje się Republika Francuska w swoich uwagach interwenienta, stanowi nadrzędny względ interesu ogólnego mogący uzasadnić ograniczenie swobodnego świadczenia usług (zob. wyrok X, EU:C:2012:635, pkt 39).

47 Należy tu stwierdzić, że obowiązki informowania oraz pobrania i uiszczenia należnych kwot do skarbu państwa, które muszą spełniać przedstawiciele podatkowi, o których mowa w spornych

przepisach, za fundusze emerytalne i towarzystwa ubezpieczeniowe z siedzib? w pa?stwach cz?onkowskich innych ni? Królestwo Hiszpanii, stanowi? odpowiedni ?rodek dla zapewnienia skuteczno?ci poboru podatku nale?nego od dochodów wyp?acanych przez pracownicze programy emerytalne.

48 W kwestii, czy omawiane przepisy wykraczaj? poza to, co niezb?dne do osi?gni?cia tych celów, Królestwo Hiszpanii, popierane przez Republik? Francusk?, przedstawia szereg argumentów opartych na obowi?zkach i odpowiedzialno?ci spoczywaj?cych na przedstawicielach podatkowych, o których mowa w tych przepisach.

49 Jednak w pierwszej kolejno?ci, co si? tyczy pozyskiwania informacji dotycz?cych nale?nego podatku i dochodzenia nale?no?ci podatkowych, do celów skutecznej kontroli podatkowej i zwalczania przest?pstw skarbowych, nale?y przypomnie?, po pierwsze, ?e art. 1 ust. 1 dyrektywy 77/799 przewiduje wymian? mi?dzy organami pa?stw cz?onkowskich wszelkich informacji, które mog? im umo?liwi? dokonanie prawid?owego naliczenia podatków, mi?dzy innymi od dochodu (zob. analogicznie wyrok Komisja/Belgia, EU:C:2007:405, pkt 52).

50 Po drugie, co si? tyczy dochodzenia, mi?dzy innymi, nale?no?ci podatkowych od dochodu, Trybuna? orzek? ju?, ?e istniej?ce mechanizmy wspó?pracy mi?dzy organami pa?stw cz?onkowskich na szczeblu Unii Europejskiej, takie jak te przewidziane w dyrektywie 2008/55, s? wystarczaj?ce, by umo?liwi? danemu pa?stwu cz?onkowskiemu dochodzenie nale?no?ci podatkowej w innym pa?stwie cz?onkowskim (zob. podobnie wyrok Komisja/Hiszpania, C?269/09, EU:C:2012:439, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Nie mo?na przyj?? argumentów i dowodów podnoszonych przez Królestwo Hiszpanii w celu wykazania nieskuteczno?ci mechanizmów ustanowionych w dyrektywach 77/799 i 2008/55, a w zwi?zku z tym konieczno?ci powo?ania przedstawiciela podatkowego w celu zapewnienia przekazywania informacji i pobrania nale?nego podatku. Po pierwsze, fakt, ?e dyrektywy zosta?y uchylone i zast?pione nowymi dyrektywami, nie stanowi sam w sobie dowodu na to, ?e ustanowione przez nie mechanizmy nie by?y skuteczne w odniesieniu do przekazywania informacji i pobrania kwot nale?nych z tytu?u podatków dochodowych pochodz?cych z pracowniczych programów emerytalnych zarz?dzanych przez podmioty z siedzib? w pa?stwach cz?onkowskich innych ni? Królestwo Hiszpanii. Po drugie, bezsporne jest, ?e statystyki do??czone do obrony, dotycz?ce stopy odzyskiwania wierzytelno?ci, nie dotycz? wniosków o odzyskanie nale?no?ci podatkowych w tej dziedzinie. Jak podnios?a Komisja na rozprawie, walor dowodowy tych statystyk os?abia jeszcze brak jakichkolwiek wskazówek, ?e nieuwzgl?dnione wnioski zosta?y w sposób wa?ny przedstawione lub ?e nie zosta?y pó?niej wycofane. Rzeczony statystyki nie stanowi? wi?c istotnej i precyzyjnej informacji pozwalaj?cej poprze? argumenty przedk?adane przez Królestwo Hiszpanii w niniejszej sprawie.

52 Po drugie, Królestwo Hiszpanii odnosi si? do obowi?zków ci???cych na przedstawicielach podatkowych zgodnie ze spornymi przepisami krajowymi, dotycz?cych przekazywania informacji, które jego zdaniem nie wchodzi? w zakres zastosowania dyrektywy 77/799, a tak?e do pobrania i uiszczenia zaliczki do skarbu pa?stwa kwot d?ugu podatkowego.

53 W tym wzgl?dzie nale?y wskaza? przede wszystkim, ?e wbrew temu, co to pa?stwo cz?onkowskie daje do zrozumienia w swoich pismach, skarga Komisji nie dotyczy obowi?zku pobrania jako takiego, lecz obowi?zku powo?ania przedstawiciela podatkowego do celów, mi?dzy innymi, dokonania tego pobrania. Instytucja ta nie ??da wi?c zniesienia procedury pobrania wobec dochodów pochodz?cych z pracowniczych programów emerytalnych zarz?dzanych przez podmioty z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? Królestwo Hiszpanii. Podobnie te? fakt, ?e Trybuna?, w szczególno?ci w wyroku X (EU:C:2012:635), orzek?, ?e procedura pobrania podatku u ?ród?a stanowi uzasadniony prawnie i odpowiedni ?rodek gwarantuj?cy skuteczno??

odzyskania należącego podatku, jest nieistotny do celów skargi w niniejszej sprawie.

54 W odniesieniu do obowiązków, o których mowa w pkt 52 niniejszego wyroku, Trybuna orzekł w pkt 53–55 wyroku Komisja/Belgia (EU:C:2007:405), że co do zapłaty rocznego podatku od umów ubezpieczenia zawieranych z ubezpieczycielem niemającym siedziby w Belgii, z faktu, że ubezpieczony jest osobistym dłuźnikiem w zakresie tego podatku, na mocy prawa krajowego, wynika, że prawo to przewiduje właściwe środki do celu zabezpieczenia zapłaty owego podatku, które mniej uderzają w swobodę świadczenia usług niż obowiązek wyznaczenia odpowiedzialnego przedstawiciela zamieszkałego lub mającego siedzibę w Belgii.

55 Za chociaż z pism przedłożonych Trybunałowi w niniejszej sprawie nie wynika, że w Hiszpanii będący rezydentem beneficjent świadczeń z pracowniczych programów emerytalnych zarządzanych przez podmioty niebędące rezydentami jest osobistym dłuźnikiem podatku należącego od tych świadczeń, niemniej wbrew temu, co utrzymuje Królestwo Hiszpanii, popierane przez Republikę Francuską, wypracowane w tym wyroku zasady da się przenieść na grunt niniejszej sprawy.

56 Królestwo Hiszpanii nie wykazało bowiem w sposób spełniający wymogi przytoczone w pkt 43 niniejszego wyroku, że obowiązki informowania i pobrania oraz uiszczenia zaliczki nie mogły zostać spełnione, w spornych okolicznościach, przy pomocy środków mniej inwazyjnych w stosunku do art. 56 TFUE, niż powołanie przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii. W szczególności pozwane państwo członkowskie nie przedstawiło argumentów mogących podważyć twierdzenie Komisji, iż te obowiązki mogłyby być spełniane przez same fundusze emerytalne i towarzystwa ubezpieczeniowe niebędące rezydentami, podobnie jak robi to fundusze emerytalne i towarzystwa ubezpieczeniowe mające siedzibę w Hiszpanii, bez konieczności ponoszenia przez te podmioty niebędące rezydentami kosztów koniecznych do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii.

57 Jeżeli chodzi o podnoszony w tym względzie argument oparty na pkt 50 wyroku X (EU:C:2012:635), zgodnie z którym obowiązek pobrania skutkowałąby znacznym obciążeniem dla funduszy emerytalnych i towarzystw ubezpieczeniowych niebędących rezydentami w Hiszpanii, które mogłyby je zniechęcić do świadczenia usług w Hiszpanii, rzeczywiście nie można wykluczyć, że w niektórych przypadkach koszty, do których ponoszenia podmioty te byłyby zmuszone, gdyby same wykonywały zadania, które obowiązywałyby powierzony swojemu przedstawicielowi podatkowemu, mogłyby dorównywać kosztom niezbędnym do wyznaczenia tego przedstawiciela, a nawet je przewyższać.

58 Jednakże, jak wskazuje Komisja, krajowe przepisy dające funduszom emerytalnym z siedzibą w państwach członkowskich innych niż Królestwo Hiszpanii, a oferującym pracownicze programy emerytalne w tym państwie członkowskim, oraz towarzystwom ubezpieczeniowym prowadzonym w Hiszpanii działającym na zasadzie swobodę świadczenia usług wybór, czy powołać przedstawiciela podatkowego, czy spełniać te zadania samodzielnie, w zależności od tego, które z tych rozwiązań uznają za korzystniejsze z ekonomicznego punktu widzenia, uderzająby mniej w swobodę świadczenia usług niż generalny obowiązek wyznaczenia takiego przedstawiciela, narzucony przez sporne krajowe przepisy (zob. analogicznie wyroki: Komisja/Portugalia, C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 47; a także National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 69–73).

59 Ponadto w kwestii uzasadnienia wymogu posiadania przez spornego przedstawiciela podatkowego rezydencji w Hiszpanii, Królestwo Hiszpanii poprzestaje na stwierdzeniu, że, po pierwsze, warunek ten został zniesiony w drodze zmiany z 2011 r. art. 86 ust. 1 ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych, a po drugie, warunek ten daje lepszą gwarancję

skutecznego spełnienia omawianych obowiązków podatkowych.

60 W tym względzie należy przypomnieć, że istnienie uchybienia należy oceniać według sytuacji państwa członkowskiego takiej, jaka istnieje w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii i że zmiany, które nastąpiły w późniejszym czasie, nie mogą zostać uwzględnione przez Trybunał (zob. wyrok Komisja/Belgia, C-421/12, EU:C:2014:2064, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 Ponadto zwykłe stwierdzenie, że wymóg rezydencji daje lepszą gwarancję skutecznego spełnienia obowiązków podatkowych spoczywających na przedstawicielu podatkowym jest nieistotne. Wprawdzie kontrola takiego przedstawiciela może okazać się trudniejsza dla organów podatkowych danego państwa członkowskiego, gdy znajduje się on w innym państwie członkowskim, jednak z orzecznictwa Trybunału wynika, że trudności natury administracyjnej nie stanowi względów mogących uzasadniać ograniczenie podstawowej swobody gwarantowanej prawem Unii (zob. podobnie wyroki: Komisja/Francja, C-334/02, EU:C:2004:129, pkt 29; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 54; a także van Caster, EU:C:2014:2269, pkt 56).

62 Wynika z tego, że sporne uregulowania wykraczają poza to, co niezbędne do osiągnięcia celów wskazanych w pkt 44 i 46 niniejszego wyroku.

63 W świetle powyższego należy stwierdzić, że przyjmując przepisy zawarte w art. 46 lit. c) ustawy regulującej systemy i fundusze emerytalne i art. 86 ust. 1 ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych, na mocy których fundusze emerytalne mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż Królestwo Hiszpanii, a oferujące pracownicze programy emerytalne w tym państwie członkowskim, a także towarzystwa ubezpieczeniowe prowadzące w Hiszpanii działalność na zasadzie swobody świadczenia usług s obowiązkowe powoła przedstawiciela podatkowego mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania w omawianym państwie członkowskim, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciężącym na nim na mocy art. 56 TFUE.

W przedmiocie naruszenia art. 36 porozumienia EOG

– Argumentacja stron

64 Królestwo Hiszpanii, popierane przez Republikę Francuską, uważa, że główną podstawą przyjętą przez Komisję do celów uznania, że sporne hiszpańskie uregulowania są nieproporcjonalne, jest istnienie mechanizmów wzajemnej pomocy państw członkowskich w obszarze podatków na mocy dyrektyw 77/799 i 2008/55. Państwa te podnoszą, że ramy współpracy pomiędzy państwami członkowskimi ustanowione w tych dyrektywach nie istnieją pomiędzy nimi oraz w właściwymi organami państwa trzeciego, jeżeli ostatnie z wymienionych państw nie przyjęło żadnego zobowiązania do wzajemnej pomocy. W braku takiego zobowiązania należyoby uznać, że obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego nie wykracza poza to, co niezbędne do zagwarantowania skutecznego poboru należnego podatku.

65 Komisja przyznaje, że jeżeli chodzi o Europejski Obszar Gospodarczy i w braku dwustronnej umowy z Republiką Islandii, Księstwem Liechtensteinu lub Królestwem Norwegii dotyczącej wzajemnej pomocy w obszarze podatków, obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego może być uzasadniony, pod warunkiem że nie wykracza poza to, co niezbędne dla zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych i do celów zwalczania unikania opodatkowania.

– Ocena Trybunału

66 Należy wskazać, że art. 36 porozumienia EOG jest analogiczny do art. 56 TFUE. Zatem należy uznać, że ograniczenie swobody świadczenia usług stwierdzone w pkt 40 niniejszego wyroku co do zasady jest również niezgodne z tymże art. 36.

67 Należy stwierdzić, że, jak wynika z pkt 49–61 niniejszego wyroku, wspomniane ograniczenie nie mogło zostać uznane za uzasadnione – w przypadku art. 56 TFUE – konieczności skutecznej kontroli podatkowej, zwalczania przestępstw skarbowych lub zapewnienia skuteczności poboru podatku, gdy wykracza ono poza to, co niezbędne do osiągnięcia tych celów. Wniosek ten opiera się na przesłance, że istnieją mechanizmy współpracy między organami państw członkowskich na szczeblu Unii, które są wystarczające, aby umożliwić Królestwu Hiszpanii osiągnięcie tych celów w niniejszym przypadku.

68 Jednakże ramy współpracy między właściwymi organami państw członkowskich ustanowione w szczególności w dyrektywach 77/799 i 2008/55 nie istnieją pomiędzy tymi organami oraz właściwymi organami państwa trzeciego, jeżeli ostatnie z wymienionych państw nie przyjęło żadnego zobowiązania do wzajemnej pomocy (zob. wyrok Komisja/Hiszpania, EU:C:2012:439, pkt 96).

69 W tym względzie Królestwo Hiszpanii wyraźnie mówi, że nie zawarło żadnego porozumienia o wymianie informacji z Księstwem Liechtensteinu. Z kolei Komisja, skoro nie podniosła istnienia umów dwustronnych o wzajemnej pomocy w obszarze podatków między pozwanym państwem członkowskim a państwami bądź innymi stronami porozumienia EOG niebędącymi członkami Unii, nie wykazała istnienia mechanizmów wymiany informacji i współpracy wystarczających, aby umożliwić Królestwu Hiszpanii uzyskanie informacji dotyczących należnego podatku i jego pobór (zob. analogicznie wyroki: Komisja/Portugalia, EU:C:2011:273, pkt 56; a także Komisja/Hiszpania, EU:C:2012:439, pkt 98).

70 W tych okolicznościach nie można uznać, że zostało wykazane, iż obowiązek powołania przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w Hiszpanii wykracza poza to, co niezbędne do osiągnięcia celu polegającego na zapewnieniu skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania.

71 W związku z tym należy odrzucić skargę Komisji w zakresie, w jakim ma ona na celu uzyskanie stwierdzenia, że Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciężej na nim na mocy art. 36 porozumienia EOG.

W przedmiocie kosztów

72 Zgodnie z art. 138 § 3 regulaminu postępowania w razie częściowego tylko uwzględnienia części kosztów ze stron każda z nich pokrywa własne koszty. Ponieważ udzielenia Komisji i Królestwa Hiszpanii zostały uwzględnione tylko częściowo, należy orzec, że pokrywają one własne koszty.

73 Na podstawie art. 140 § 1 tego samego regulaminu, zgodnie z którym państwa członkowskie interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty, Republika Francuska pokrywa własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

1) **Poprzez przyjęcie przepisów zawartych w art. 46 lit. c) 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 (królewskiego dekretu z mocą ustawy 1/2002 zatwierdzającego tekst skonsolidowany ustawy regulującej systemy i fundusze emerytalne) z dnia 29 listopada 2002 r. i w art. 86 ust. 1 Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto**

refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (królewskiego dekretu z mocą ustawy 6/2004 zatwierdzającego tekst skonsolidowany ustawy o organizacji i nadzorze ubezpieczeń prywatnych) z dnia 29 października 2004 r., zgodnie z którymi fundusze emerytalne mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż Królestwo Hiszpanii, oferujące pracownicze systemy emerytalne w tym państwie członkowskim, jak również towarzystwa ubezpieczeniowe prowadzące w Hiszpanii działalność na zasadzie swobody świadczenia usług, są zobowiązane do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszkałego lub mającego siedzibę w tym państwie członkowskim, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 56 TFUE.

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Komisja Europejska, Królestwo Hiszpanii i Republika Francuska pokrywają własne koszty.

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.