

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 11. decembra 2014(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – ?len 56 PDEU in ?len 36 Sporazuma EGP – Pokojninski skladi in zavarovalnice s sedežem v drugi državi ?lanici, ki ponujajo storitve v Španiji – Pokojninski na?rti poklicnega zavarovanja – Obveznost imenovanja dav?nega zastopnika, ki je rezident Španije – Omejevalni zna?aj – Utemeljitev – U?inkovitost dav?nega nadzora in boja proti dav?nim utajam – Sorazmernost“

V zadevi C?678/11,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 258 PDEU, vložene 22. decembra 2011,

Evropska komisija, ki jo zastopata F. Jimeno Fernández in W. Roels, agenta, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

Kraljevini Španiji, ki jo zastopa A. Rubio González, agent,

tožena stranka,

ob intervenciji

Francoske republike, ki jo zastopajo G. de Bergues, D. Colas in J.? S. Pilczer, agenti,

intervenientka,

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, C. Vajda (poro?evalec), A. Rosas, E. Juhász in D. Šváby, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. junija 2014,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da je Kraljevina Španija s sprejetjem in ohranitvijo v veljavi dolo?b iz ?lena 46(c) kraljeve zakonodajne uredbe 1/2002 z dne

29. novembra 2002, ki potrjuje prečišeno besedilo zakona o ureditvi pokojninskih na?rtov in skladov (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) (BOE št. 298 z dne 13. decembra 2002, str. 43361; v nadaljevanju: zakon o ureditvi pokojninskih na?rtov in skladov), ?lena 86 kraljeve zakonodajne uredbe 6/2004 z dne 29. oktobra 2004, ki potrjuje prečišeno besedilo zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) (BOE št. 267 z dne 5. novembra 2004, str. 36602; v nadaljevanju: zakon o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic), ?lena 10 kraljeve zakonodajne uredbe 5/2004 z dne 5. marca 2004, ki potrjuje prečišeno besedilo zakona o davku od dohodka nerezidentov (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) (BOE št. 62 z dne 12. marca 2004, str. 11176), kakor je bil spremenjen z zakonom 36/2006 o ukrepih za prepre?evanje dav?nih goljufij z dne 29. novembra 2006 (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) (BOE št. 286 z dne 30. novembra 2006, str. 42087; v nadaljevanju: zakon o davku od dohodka nerezidentov), in ?lena 47 splošnega zakona o davkih 58/2003 z dne 17. decembra 2003 (Ley 58/2003, General Tributaria) (BOE št. 302 z dne 18. decembra 2003, str. 44987; v nadaljevanju: splošni zakon o davkih), v skladu s katerimi so pokojninski skladi, ki imajo sedež v drugi državi ?lanici kot v Kraljevini Španiji in ki ponujajo pokojninske na?rte poklicnega zavarovanja v tej državi ?lanici, in zavarovalnice, ki poslujejo v Španiji v sistemu svobodnega opravljanja storitev, dolžni imenovati dav?nega zastopnika, ki je rezident Španije, kršila obveznosti iz ?lena 56 PDEU (prej ?len 49 PES) in ?lena 36 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3; v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Španski pravni okvir

2 ?len 47 splošnega zakona o davkih dolo?a:

„Zaradi odnosov z dav?no upravo morajo dav?ni zavezanci, ki niso rezidenti Španije, imenovati zastopnika s sedežem na španskem ozemlju, kadar na tem ozemlju poslujejo prek stalne poslovne enote, kadar je to izrecno dolo?eno z dav?no zakonodajo ali kadar to zahteva dav?na uprava zaradi vrste poslovanja oziroma izvajane dejavnosti ali zaradi višine prejetega dohodka.

O tem imenovanju je treba v skladu s pogoji, dolo?enimi z dav?no zakonodajo, obvestiti dav?no upravo.“

3 ?len 46 zakona o ureditvi pokojninskih na?rtov in skladov dolo?a:

„Pokojninski skladi s sedežem v drugih državah ?lanicah, ki želijo v Španiji razviti pokojninske na?rte poklicnega zavarovanja, za katere bo veljala španska zakonodaja, morajo imenovati zastopnika, in sicer fizi?no osebo z obi?ajnim prebivališ?em v Španiji ali pravno osebo s sedežem v Španiji, ki ima naslednja pooblastila:

[...]

c) zastopanje pokojninskih skladov zaradi dav?nih obveznosti, ki jih ima zaradi izvajanja dejavnosti na španskem ozemlju. Zastopnik mora za na?rte, za katere velja španska zakonodaja, v skladu s pogoji, dolo?enimi z zakonodajo o davku od dohodka fizi?nih oseb, izpolnjevati obveznosti odtegljaja, pla?ila akontacije in nakazila ustrezne vsote v državni prora?un, ter izpolnjevati obveznosti obveš?anja dav?ne uprave, ki so dolo?ene s špansko zakonodajo za upravljavce pokojninskih skladov.

[...]"

4 V skladu s ?lenom 86(1) zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic:

„Zavarovalnice s sedežem v drugi državi ?lanici Evropskega gospodarskega prostora, ki želijo v Španiji sodelovati v sistemu svobodnega opravljanja storitev, morajo zaradi dav?nih obveznosti, ki so s tem zakonom dolo?ene za dejavnosti, ki se jih izvaja na španskem ozemlju, imenovati zastopnika z dav?nim domicilom v Španiji.

Ta zastopnik mora v imenu zavarovalnice, vklju?ene v sistem svobodnega opravljanja storitev, poleg obveznosti, dolo?enih v ?lenu 82 tega zakona, izpolnjevati tudi te dav?ne obveznosti:

a) za storitve, opravljene v Španiji, odtegniti ali pla?ati akontacijo in nakazati ustrezno vsoto v državni prora?un, v skladu s pogoji, dolo?enimi z zakoni, ki urejajo davek od dohodka fizi?nih oseb, davek od dohodka pravnih oseb in davek od dohodka nerezidentov;

b) obvestiti dav?no upravo o storitvah, ki so bile v Španiji opravljene v skladu z zakonodajo, ki ureja davek od dohodka fizi?nih oseb, davek od dohodka pravnih oseb in davek od dohodka nerezidentov.“

5 ?len 10(1) zakona o davku od dohodka nerezidentov dolo?a:

„Dav?ni zavezanci za ta davek morajo pred potekom roka za predložitvev napovedi dohodkov, prejetih v Španiji, imenovati fizi?no ali pravno osebo s prebivališ?em oziroma sedežem v Španiji, da jih ta zastopa pred dav?no upravo v zadevah v zvezi z obveznostmi, ki jih imajo zaradi tega davka, kadar poslujejo prek stalne poslovne enote, v primerih, dolo?enih v ?lenih 24(2) in 38 tega zakona, ali kadar to zahteva dav?na uprava zaradi zneska ali vrste dohodkov, ki jih je dav?ni zavezanec prejel na španskem ozemlju.

[...]"

6 ?len 99(2) zakona 35/2006 z dne 28. novembra 2006 o davku od dohodka fizi?nih oseb, ki delno spreminja zakone o davku od dohodka pravnih oseb, o davku od dohodka nerezidentov in o davku od premoženja (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fi?sicas y de modificacio?n parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) (BOE št. 285 z dne 29. novembra 2006, str. 41734) dolo?a:

„Subjekti in pravne osebe, vklju?no s subjekti, ki izpla?ujejo dohodke, od katerih je treba pla?ati ta davek, morajo odtegniti in pla?ati akontacijo davka od dohodka fizi?nih oseb, h kateremu so zavezani prejemniki dohodka. Znesek, ki ga je treba pla?ati v državni prora?un, pogoji in na?ini pla?ila so dolo?eni z zakoni in drugimi predpisi. Iste obveznosti imajo tudi dav?ni zavezanci, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, in sicer za dohodke, ki jih izpla?ajo pri opravljanju njihove dejavnosti, ter fizi?ne in pravne osebe ter drugi subjekti, ki ne prebivajo oziroma nimajo sedeža na španskem ozemlju, vendar poslujejo na tem ozemlju prek enotne poslovne enote, ali ki nimajo stalne poslovne enote, ampak izpla?ujejo dohodke za delo ter druge dohodke, od katerih je treba odtegniti ali pla?ati akontacijo in ki pomenijo izdatke, ki jih je mogo?e odšteti od prejetih dohodkov, dolo?enih v ?lenu 24(2) zakona o davku od dohodka nerezidentov.

[...]

Zastopnik, imenovan v skladu z določbami člena 86(1) zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic, ki deluje v imenu zavarovalnice, vključene v sistem svobodnega opravljanja storitev, mora odtegniti in plačati akontacijo davka od transakcij, izvedenih v Španiji.

Pokojninski skladi s sedežem v drugi državi članici Evropske unije, ki v Španiji ponujajo pokojninske nartete poklicnega zavarovanja, za katere velja španska zakonodaja, morajo v skladu z določbami Direktive Evropskega parlamenta in Sveta z dne 3. junija 2003 o dejavnostih in nadzoru institucij za poklicno pokojninsko zavarovanje [UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 4, str. 350] imenovati zastopnika, ki jih bo zastopal pri davčnih obveznostih. Ta zastopnik mora odtegniti in plačati akontacijo davka od transakcij, izvedenih v Španiji.

[...]"

Predhodni postopek in predložitev zadeve Sodišču

7 Komisija je z dopisoma z dne 4. aprila 2008 in 1. decembra 2008 Kraljevino Španijo pozvala, naj odpravi neskladnost določb španskega prava – v skladu s katerimi morajo pokojninski skladi, ki imajo sedež v drugi državi članici in ki v Španiji ponujajo pokojninske nartete poklicnega zavarovanja, zavarovalnice, ki v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev ter nekateri subjekti in fizične osebe, ki niso rezidenti, imenovati davčnega zastopnika, ki je rezident Španije – s členom 49 ES in členom 36 Sporazuma o EGP.

8 Komisija je po prejetju odgovorov Kraljevine Španije na njena opomina na to državo članico 29. januarja 2010 naslovila obrazloženo mnenje, v katerega je vključila predhodno analizo iz prejšnjih dopisov, in ji določila dvomesečni rok za sprejetje ukrepov, ki so potrebni za uskladitev s tem mnenjem.

9 Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovorom Kraljevine Španije na navedeno obrazloženo mnenje, je vložila to tožbo. Navaja, da je predmet te tožbe omejila le na obveznost, določeno v španskem pravu, v skladu s katero morajo pokojninski skladi, ki imajo sedež v drugi državi članici in ki v Španiji ponujajo pokojninske nartete poklicnega zavarovanja, ter zavarovalnice, ki v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev, imenovati davčnega zastopnika, ki je rezident Španije.

10 Kraljevina Španija je z vlogo, vloženo 15. marca 2012 na podlagi člena 91(1), prvi pododstavek, Poslovnika Sodišča v različici, ki je veljala na dan vložitve tožbe, vložila ugovor nedopustnosti. Sodišče je 2. oktobra 2012 odločilo, da bo na podlagi odstavka 4 tega člena odločanje o ugovoru nedopustnosti združilo z vsebinsko presojo.

11 Francoski republiki je bila s sklepom predsednika Sodišča z dne 9. maja 2012 dovoljena intervencija v podporo predlogom Kraljevine Španije.

Tožba

Dopustnost

Trditve strank

12 Kraljevina Španija v podporo ugovoru nedopustnosti navaja tri argumente. Prvi, trdi, da Komisija z uporabo izraza „med drugim“ v tožbenem predlogu ni izčrpno in natančno omejila predmeta tožbe. Drugi, ta država članica meni, da se je Komisija pri utemeljitvi svoje tožbe napačno sklicevala na dve določbi španskega prava, in sicer na člen 10 zakona o davku od dohodka nerezidentov in na člen 47 splošnega zakona o davkih. Kraljevina Španija trdi, da prva

določba nima nikakršne zveze s položajem, ki ga v tožbi opisuje Komisija, druga določba pa je omejena na določitev splošnih načel in določb španskega davčnega sistema in se ne nanaša na posebne primere, v katerih je treba imenovati davčnega zastopnika. Tretjič, Kraljevina Španija Komisiji očitata, da ni natančno pojasnila, ali država članica v nobenem primeru nerezidentu ne sme naložiti obveznosti imenovanja takega zastopnika in ali od tega pravila – na podlagi upravičenih razlogov – ni nikakršnih izjem.

13 Komisija zavrača argumente, ki jih je Kraljevina Španija navedla v podporo svojemu ugovoru nedopustnosti.

Presoja Sodišča

14 Iz člena 38(1)(c) Poslovnika Sodišča, v različici, ki je veljala na dan vložitve tožbe, in sodne prakse, ki se nanaša na to določbo, je razvidno, da je treba v vsaki tožbi navesti predmet spora in kratek povzetek tožbenih razlogov ter da morajo biti te navedbe dovolj jasne in natančne, da toženi stranki omogočajo pripravo obrambe in Sodišču izvajanje nadzora. Iz tega izhaja, da morajo biti temeljne okoliščine glede dejstev in prava, na katerih tožba temelji, skladno in razumljivo razvidne iz besedila vloge ter da morajo biti tožbeni predlogi izraženi nedvoumno, da se prepriča, da bi Sodišče odločilo *ultra petita* ali da o nekem očitku ne bi odločilo (glej sodbo Komisija/Španija, C-360/11, EU:C:2013:17, točka 26 in navedena sodna praksa).

15 Tožba Komisije v obravnavanem primeru izpolnjuje te zahteve.

16 Kljub uporabi izraza „med drugim“ v tožbenih predlogih iz teh in iz očitkov, predstavljenih v tožbi, namreč nedvoumno izhaja, da se tožba Komisije nanaša na obveznost, določeno s španskim pravom, v skladu s katero je treba v Španiji v dveh posebnih primerih imenovati davčnega zastopnika, in sicer, kadar pokojninski skladi s sedežem v drugi državi članici v Španiji ponujajo pokojninske načrte poklicnega zavarovanja in kadar zavarovalnice s sedežem v drugi državi članici v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev. Poleg tega iz vlog tožene države članice izhaja, da je bila tožba oblikovana dovolj jasno in natančno, saj je ta svojo obrambo osredotočila na ta posebna primera.

17 Zato je treba prvi argument, ki ga je Kraljevina Španija navedla v podporo ugovoru nedopustnosti, zavrniti.

18 Poleg tega, kadar se tožba nanaša le na navedena posebna primera, Komisiji ni mogoče očitati, da ni jasno zavzela stališča o možni zakonitosti – z vidika prava Unije – obveznosti nerezidenta, da imenuje davčnega zavezanca s prebivališčem oziroma sedežem v Španiji v drugih okoliščinah. Zato je treba tudi tretji argument te države članice zavrniti.

19 Glede drugega argumenta, ki ga je Kraljevina Španija navedla v svojem ugovoru nedopustnosti, je Komisija pravilno ugotovila, da morebitna neupoštevnost nekaterih določb nacionalnega prava, ki jih je navedla Komisija, kadar je v tožbi predmet tožbe jasno opredeljen, ne povzroči nedopustnosti te tožbe. To še toliko bolj velja, ker je država članica v svojem ugovoru nedopustnosti, potrdila upoštevnost – za to tožbo – dveh določb nacionalnega prava, ki ju je Komisija navedla v svoji tožbi, in sicer člena 46(c) zakona o ureditvi pokojninskih načrtov in skladov ter člena 86(1) zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic.

20 Iz tega sledi, da je treba ugovor nedopustnosti Kraljevine Španije zavrniti.

Vsebinska presoja

– Trditve strank

21 Komisija trdi, da pomeni obveznost, da pokojninski skladi, ki imajo sedež v drugi državi ?lanici kot Kraljevini Španiji in ki v tej državi ?lanici ponujajo pokojninske na?rte poklicnega zavarovanja, in zavarovalnice, ki v Španiji poslujejo znotraj sistema svobodnega opravljanja storitev, imenujejo dav?nega zastopnika s prebivališ?em ali sedežem v tej državi ?lanici, omejitev svobode opravljanja storitev. Prvi?, ta obveznost bi pomenila dodatno obremenitev pokojninskih skladov in zavarovalnic. Drugi?, ta obveznost bi ovirala svobodno opravljanje storitev za osebe in podjetja s prebivališ?em oziroma sedežem v drugih državah ?lanicah kot je Kraljevina Španija, ki želijo družbam ali fizi?nim osebam, ki poslujejo v Španiji, ponujati storitve dav?nega zastopanja.

22 Ne Kraljevina Španija niti Francoska republika kot intervenientka ne prerekata omejevalnega zna?aja zadevnih ukrepov.

23 Kraljevina Španija meni, da je obveznost imenovanja dav?nega zastopnika s prebivališ?em ali sedežem v Španiji upravi?ena z nujnostjo zagotovitve u?inkovitega dav?nega nadzora in bojem proti dav?nim goljufijam. Poleg tega trdi, da zadevni ukrepi ne presegajo tega, kar je nujno za doseg ciljev splošnega interesa.

24 Kraljevina Španija v zvezi s tem trdi, da je – kar zadeva dav?ne zavezance, ki niso rezidenti – stopnja nadzora in u?inkovitosti ukrepov za boj proti dav?nim goljufijam ob?utno višja, kadar je omogo?en takojšnji stik s tako osebo, kot je dav?ni zastopnik. Teh ciljev pa ni mogo?e u?inkovito dose?i z zaprosilom za medsebojno pomo? organov razli?nih držav ?lanic, da se izmenjajo podatki in izterjajo terjatve, kakor je dolo?eno z Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomo?i pristojnih organov držav ?lanic na podro?ju neposrednega obdav?evanja, nekaterih trošarin in obdav?evanja zavarovalnih premij (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 129; v nadaljevanju: Direktiva 77/799) in Direktivo Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomo?i pri izterjavi terjatev za dolo?ene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL L 150, str. 28).

25 Tožena država ?lanica meni, da je neu?inkovitost sistema, uvedenega s tema direktivama, razvidna iz dejstva, da sta bili ti direktivi v okviru reforme instrumentov za upravno sodelovanje in pomo? pri izterjavi terjatev razveljavljeni. Ta država ?lanica poleg tega v podporo navaja, da je bila stopnja izterjanih terjatev, prvi?, po predložitvi osmih predlogov organom Združenega kraljestva leta 2011, in drugi?, po predložitvi predlogov drugim državam ?lanicam med letoma 2005 in 2009, nizka.

26 Kraljevina Španija meni, da so nekateri podatki, ki jih zahteva španska dav?na uprava v obliki napovedi, splošni in niso nujno ali izklju?no namenjeni dolo?itvi davka, zato ti podatki ne spadajo na podro?je uporabe Direktive 77/799. Zato je za u?inkovito obdav?evanje treba predhodno dolo?iti osebo, s katero bo španska dav?na uprava med razli?nimi postopki v stiku.

27 Kraljevina Španija glede pla?ila davka od dohodkov na podlagi pokojninskih na?rtov poklicnega zavarovanja navaja, da kar zadeva pokojninske sklade, ki imajo sedež v drugi državi ?lanici kot v Kraljevini Španiji in ki v Španiji ponujajo pokojninske na?rte poklicnega zavarovanja, in zavarovalnice, ki imajo sedež v drugi državi ?lanici in ki v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev, pristojnost ali obveznost dav?nega zastopnika, da odtegne znesek davka in pla?a akontacijo tega davka državnemu prora?unu, ki je dolo?ena v ?lenu 46(c) zakona o ureditvi pokojninskih na?rtov in skladov ter ?lenu 86(1)(a) zakona o organizaciji in

nadzoru zasebnih zavarovalnic, odraža obveznost, določeno v členu 99(2) zakona 35/2006 z dne 28. novembra 2006, davčnega odtegljaja od dohodka iz delovnega razmerja. Čeprav organi upravljanja pokojninskih skladov s sedežem v Španiji v skladu z zadnjenavedeno določbo sami izvedejo ta odtegljaj, pa naj bi bila obveznost pokojninskih skladov in zavarovalnic s sedežem v drugih državah članicah, da imenujejo finančnega zastopnika s prebivališčem oziroma sedežem v Španiji, zlasti zato, da ta opravi omenjeni odtegljaj, utemeljena z zapletenostjo izražena tega zneska. V primeru neobstoja obveznosti takšnega odtegljaja za subjekte nerezidente, bi imeli ti v odnosu do subjektov s sedežem v Španiji finančno prednost, kar bi pomenilo kršitev načela enakega obravnavanja in dobrega delovanja notranjega trga.

28 Poleg tega Kraljevina Španija trdi, da je zaradi tega postopka zaradi neizpolnitve obveznosti proti njej, z zakonom 2/2011 z dne 4. marca 2011 o trajnostnem gospodarstvu (Ley 2/2011 de Economía Sostenible) (BOE št. 55 z dne 5. marca 2011, str. 25033) odpravila pogoj iz člena 86(1) zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic, da mora imeti davčni zastopnik prebivališče oziroma sedež v Španiji, čeprav ta država članica meni, da je ta pogoj pomenil boljše jamstvo za učinkovito izpolnjevanje davčnih obveznosti.

29 Francoska republika v podporo Kraljevini Španiji meni, da je sporna ureditev utemeljena z nujnostjo zagotavljanja učinkovite izterjave davkov, kar je Sodišče priznalo kot nujni razlog v splošnem interesu. Bil naj bi primeren ukrep za doseg tega cilja, saj se z njim lažje in hitreje pobira in izterja davke. Ker so davčni zastopniki pod nadzorom španske davčne uprave, bo ta lahko tudi prisilno izterjala davke. Poleg tega je Sodišče v sodbah FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) in X (C-498/10, EU:C:2012:635) odločilo, da so postopek obračuna davčnega odtegljaja in predpisi glede odgovornosti, namenjeni njegovi uveljavitvi, legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčno obravnavanje osebe, ki je rezident zunaj države obdavčitve.

30 Glede sorazmernosti obveznosti, ki izhaja iz spornih predpisov, Francoska republika meni, da druge možnosti ne pomenijo nič manjših nevšečnosti, kot je obveznost imenovanja finančnega zastopnika v Španiji. Prvič, obveznost, da bi morali rezidenti, ki so članke pokojninskih skladov in zavarovalnic, ki niso rezidenti Španije, sami izvesti odtegljaj, bi zanje pomenila dodatno administrativno breme in tveganje v smislu odgovornosti, zaradi česar bi bile omejene storitve manj privlačne od storitev ponudnikov rezidentov.

31 Drugič, iz točk 50 in 51 sodbe X (EU:C:2012:635) izhaja, da bi pobiranje davka pri ponudniku storitev, ki ni rezident, zanj pomenilo tudi obutno breme, kar bi ga lahko odvrnilo od opravljanja storitev v zadevni državi članici. V tem smislu bi bila obremenitev dela zaposlenih pri navedenem ponudniku še toliko večja, saj bi morali izpolnjevati davčne obveznosti po predpisih druge države članice in bi zato morali davčno napoved izpolniti v tujem jeziku.

32 Francoska republika meni, da se ta tožba razlikuje od tiste, ki je bila podlaga za sodbo Komisija/Belgija (C-522/04, EU:C:2007:405). V tej sodbi je Sodišče zaradi obstoja treh kumulativnih razlogov sklenilo, da je obveznost imenovanja davčnega zastopnika, ki je rezident zadevne države članice, presegla to, kar je potrebno za zagotovitev plačevanja letnega davka od zadevnih zavarovalnih pogodb. Sodišče naj bi med drugim ugotovilo, da zavarovanec po belgijskem pravu osebno dolguje navedeni davek, kadar je bila zavarovalna pogodba podpisana pri zavarovalnici, ki nima sedeža v Belgiji. Za to pa naj ne bi šlo v tej tožbi, saj španski zakonodajalec določa, da je lahko le davčni zastopnik, ki je rezident Španije, dolžnik davkov, ki jih morajo plačati pokojninski skladi nerezidenti in zavarovalnice, ki poslujejo v Španiji v sistemu svobodnega opravljanja storitev.

33 Komisija ob polnem priznavanju legitimnosti ciljev, ki jih je navedla Kraljevina Španija v utemeljitev obveznosti imenovanja davčnega zastopnika s prebivališčem oziroma sedežem v

Španiji v primerih, ki jih je navedla v svoji tožbi, izpodbija argumente te države članice in Francoske republike, v skladu s katerimi naj bi bila navedena obveznost potrebna za uresničitev teh ciljev.

– Presoja Sodišča

34 Najprej je treba ugotoviti, da glede predmeta te tožbe, kot je naveden v točki 16 te sodbe, ni sporno, da morajo pokojninski skladi, ki imajo sedež v drugi državi članici kot v Kraljevini Španiji in ki v tej državi članici ponujajo pokojninske nartne poklicnega zavarovanja, in zavarovalnice, ki v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev, v skladu z zadevnimi španskimi predpisi imenovati davčnega zastopnika, ki je rezident Španije.

35 Vendar, kakor izhaja iz točke 12 te sodbe, Kraljevina Španija izpodbija upoštevnost dveh določb španskega prava, ki jih je Komisija navedla v svoji tožbeni vlogi. V zvezi s tem je Komisija priznala, da se člen 10 zakona o davku od dohodka nerezidentov nanaša na obveznost imenovanja zastopnika v okoliščinah, ki niso podobne okoliščinam, ki so predmet te tožbe. Glede člena 47 splošnega zakona o davkih pa Komisija – omejuje se na trditev, da člen določa temeljno pravilo, ki zavezuje davčne zavezance, ki niso rezidenti Španije, da imenujejo davčnega zastopnika, ki je rezident Španije – ne pokaže, da bi bila za prenehanje zatrjevane kršitve potrebna sprememba ali razveljavitev tega člena.

36 V teh okoliščinah se lahko za namen te tožbe upoštevata le člen 46(c) zakona o ureditvi pokojninskih nartov in skladov in člen 86(1) zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic, katerih upoštevnost priznava tudi tožena država članica.

37 Ugotoviti je treba, da so storitve, ki jih ponujajo pokojninski skladi in zavarovalnice na področju pokojninskih nartov poklicnega zavarovanja, storitve v smislu člena 57 PDEU. Sem namreč spadajo storitve, ki so običajno opravljene proti plačilu, katerega bistvena lastnost je, da pomeni denarno protivrednost za zadevne storitve (glej po analogiji sodbo Komisija/Belgija, C-296/12, EU:C:2014:24, točka 28).

38 Prav tako je treba poudariti, da člen 56 PDEU z vidika enotnega trga in za omogočanje uresničenja njegovih ciljev nasprotuje uporabi vsakršnega nacionalnega predpisa, katerega posledica je, da opravljanje storitev v smislu člena 57 PDEU med državami članicami postane težavnejše od opravljanja storitev izključno znotraj države članice (glej sodbo Komisija/Belgija, EU:C:2014:24, točka 29 in navedena sodna praksa).

39 Poleg tega člen 56 PDEU v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča nasprotuje zlasti vsakršnemu predpisu določene države članice, s katerim se lahko prepove ali drugače ovira dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi članici, v kateri ta zakonito opravlja podobne storitve (glej v tem smislu sodbo Komisija/Belgija, EU:C:2007:405, točka 38 in navedena sodna praksa).

40 Kraljevina Španija v obravnavani zadevi ne prereka, da so zadevni nacionalni predpisi pomenili omejitev svobodnega opravljanja storitev, ki je v nasprotju s členom 56 PDEU.

41 Kot pravilno ugotavlja Komisija, lahko obveznost imenovanja davčnega zastopnika v Španiji pokojninskim skladom, ki imajo sedež v drugi državi članici kot v Kraljevini Španiji in ki v tej državi članici ponujajo pokojninske nartne poklicnega zavarovanja, in zavarovalnicam, ki v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev, namreč povzroči dodatne stroške. Zato ti subjekti težje opravljajo storitve za osebe, ki so rezidenti Španije, njihove storitve pa so manj privlačne od podobnih storitev, ki jih za iste osebe opravljajo subjekti s sedežem v Španiji, za katere ta obveznost ne velja. Poleg tega dejstvo, da mora ta zastopnik prebivati oziroma imeti

sedež v Španiji, ovira svobodo opravljanja storitev oseb in podjetij, ki prebivajo oziroma imajo sedež v drugi državi članici kot v Kraljevini Španiji in ki želijo ponujati storitve davčnega zastopanja subjektom in fizičnim osebam, ki poslujejo v Španiji.

42 Vendar iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je mogoče nacionalne ukrepe, ki lahko ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s PDEU, vendarle dopustiti, če se z njimi uresničujejo cilji v splošnem interesu, če so primerni za zagotovitev uresnitve teh ciljev in če ne presegajo tega, kar je nujno za uresnitev teh ciljev (glej zlasti sodbo van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, točka 39 in navedena sodna praksa).

43 Nacionalni organi morajo pri sprejemanju ukrepa, ki odstopa od načela, določenega s pravom Unije, v vsakem posameznem primeru dokazati, da je navedeni pogoj izpolnjen. Utemeljivitvene razloge, na katere se država članica lahko sklicuje, je treba podpreti z analizo primernosti in sorazmernosti ukrepa, ki ga je ta država sprejela, ter z natančnimi elementi, ki podpirajo njene trditve (glej sodbo Komisija/Belgija, EU:C:2014:24, točka 33 in navedena sodna praksa).

44 Kraljevina Španija se v utemeljitev omejevalnih učinkov ukrepov, navedenih v točki 41 te sodbe, sklicuje na nujnost davčnega nadzora ter na boj proti finančnim goljufijam.

45 V zvezi s tem je Sodišče že večkrat razsodilo, da sta boj proti davčni utaji ali učinkovitost davčnega nadzora lahko navedena v utemeljitev omejitvam pri uresničevanju temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo (glej sodbo Strojírny Prostřov in ACO Industries Tábor, C-53/13 in C-80/13, EU:C:2014:2011, točka 55 in navedena sodna praksa).

46 Prav tako je tudi potreba po zagotovitvi učinkovitosti izterjave davka, ki jo navaja Francoska republika v svoji intervencijski vlogi, nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče utemeljiti omejitev svobode opravljanja (glej sodbo X, EU:C:2012:635, točka 39).

47 V tem smislu je treba ugotoviti, da so obveznost dajanja podatkov, davčni odtegljaj in plačilo dolgovanih zneskov državnemu proračunu, ki jih morajo davčni zastopniki, določeni s spornimi predpisi, opraviti za pokojninske sklade in zavarovalnice s sedežem v drugi državi članici kot v Kraljevini Španiji, primeren ukrep za zagotovitev učinkovitosti izterjave davkov od dohodkov, ki so bili izplačani na podlagi pokojninskih načrtov poklicnega zavarovanja.

48 Glede vprašanja, ali ti predpisi presegajo to, kar je nujno za doseganje teh ciljev, Kraljevina Španija – ob podpori Francoske republike – navaja vrsto argumentov, utemeljenih na obveznostih in odgovornostih, ki so s temi istimi predpisi naloženi davčnim zastopnikom.

49 Na prvem mestu je treba glede pridobivanja podatkov v zvezi z davčnim dolgom in njegovo izterjavo zaradi učinkovitega davčnega nadzora in boja proti davčni goljufiji spomniti, prvič, da člen 1(1) Direktive 77/799 določa izmenjavo vseh podatkov med organi držav članic, ki bi jim lahko omogočilo pravilno odmero davkov, zlasti davkov od dohodka (glej po analogiji sodbo Komisija/Belgija, EU:C:2007:405, točka 52).

50 Drugič, Sodišče je glede izterjave, zlasti davkov od dohodka, že razsodilo, da mehanizmi sodelovanja med organi držav članic na ravni Unije – kot so ti, določeni z Direktivo 2008/55 – zadostujejo, da lahko država članica izvira izterja davčni dolg v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 68 in navedena sodna praksa).

51 Argumentov in dokazov, ki jih je predložila Kraljevina Španija, da bi dokazala neučinkovitost mehanizmov, uvedenih z direktivama 77/799 in 2008/55, in torej nujnost imenovanja davčnega zastopnika zaradi zagotovitve prenosa podatkov in izterjave davčnega dolga, ni mogoče sprejeti.

Prvi?, dejstvo, da sta bili ti direktivi razveljavljeni in nadomeš?eni z novima direktivama, samo po sebi ne dokazuje, da z njima uvedeni mehanizmi niso bili u?inkoviti, kar zadeva prenos podatkov in izterjavo dolgovanih zneskov iz naslova davka od dohodkov na podlagi pokojninskih na?rtov poklicnega zavarovanja, ki jih upravljajo subjekti s sedežem v drugi državi ?lanici kot v Kraljevini Španiji. Drugi?, nesporno je, da se statisti?ni podatki o stopnji izterjanih terjatev, ki so priloženi k odgovoru na tožbo, ne nanašajo na vprašanja izterjave davkov na tem podro?ju. Kot je na obravnavi opozorila Komisija, je dokazna vrednost teh statisti?nih podatkov še dodatno zmanjšana zaradi neobstoja kakršnekoli navedbe, da so bili neizpolnjeni predlogi veljavno predstavljeni ali da na koncu niso bili umaknjeni. Ti statisti?ni podatki torej niso upošteven in natan?en dokaz, ki bi podprl argumente Kraljevine Španije v obravnavani zadevi.

52 Drugi?, Kraljevina Španija se sklicuje na obveznosti, ki so s spornimi nacionalnimi predpisi naložene dav?nim zastopnikom in ki se nanašajo na prenos podatkov, ki po njenem mnenju ne spadajo na podro?je uporabe Direktive 77/799 in se ne nanašajo na odtegljaj in pla?ilo akontacije davka državnemu prora?unu.

53 V zvezi s tem je treba najprej navesti, da se tožba Komisije v nasprotju s trditvami te države ?lanice v njenih vlogah ne nanaša na obveznost odtegljaja, ampak na obveznost imenovanja dav?nega zastopnika zlasti zaradi izvedbe tega odtegljaja. Komisija torej ne zahteva odprave postopka odtegljaja v zvezi z dohodki na podlagi pokojninskih na?rtov poklicnega zavarovanja, ki jih upravljajo subjekti s sedežem v drugi državi ?lanici kot v Kraljevini Španiji. Prav tako je dejstvo, da je Sodiš?e, zlasti v sodbi X (EU:C:2012:635), razsodilo, da je postopek dav?nega odtegljaja legitimen in primeren ukrep za zagotovitev u?inkovitosti izterjave dav?nega dolga, za to tožbo brezpredmetno.

54 Sodiš?e je v zvezi z obveznostmi, navedenimi v to?ki 52 te sodbe, v to?kah od 53 do 55 sodbe Komisija/Belgija (EU:C:2007:405) razsodilo, da glede pla?ila letnega davka od zavarovalnih pogodb, ki so bile sklenjene pri zavarovalnici, ki nima sedeža v Belgiji, iz dejstva, da zavarovanec po nacionalnem pravu osebno dolguje ta davek, izhaja, da to pravo vsebuje primerne ukrepe za uresni?itev cilja zagotovitve pla?ila navedenega davka, ki v svobodo opravljanja storitev posegajo manj kot imenovanje odgovornega zastopnika s stalnim prebivališ?em v Belgiji.

55 Iz vlog, ki so bile v okviru te tožbe predložene Sodiš?u, namre? ne izhaja, da bi v Španiji rezident, ki je uporabnik storitev pokojninskih na?rtov poklicnega zavarovanja, ki jih upravljajo skladi, ki niso rezidenti, osebno dolgoval davek od teh storitev, mogo?e pa je ugotoviti, da se na?ela iz te sodbe – v nasprotju s trditvami Kraljevine Španije, ki jih podpira Francoska republika – lahko uporabijo v okviru odlo?anja o tej tožbi.

56 Kraljevina Španija namre? ni dokazala na na?in, ki bi izpolnil zahteve, navedene v to?ki 43 te sodbe, da v okoliš?inah iz spora o glavni stvari obveznosti dajanja podatkov, dav?nega odtegljaja in pla?ila akontacije davka ne bi bilo mogo?e izpolniti z drugimi ukrepi, ki bi manj posegali v ?len 56 PDEU, kot je imenovanje dav?nega zastopnika v Španiji. Tožena država ?lanica zlasti ne navaja argumentov, ki bi ovrgli trditev Komisije, v skladu s katero bi lahko te obveznosti pokojninski skladi in zavarovalnice, ki niso rezidenti, izpolnili sami, tako kot pokojninski skladi in zavarovalnice s sedežem v Španiji, pri ?emer navedenim subjektom nerezidentom ne bi bilo treba nositi stroškov, potrebnih za imenovanje dav?nega zastopnika, ki je rezident Španije.

57 Glede argumenta, ki je bil v zvezi s tem naveden in utemeljen na to?ki 50 sodbe X (EU:C:2012:635), v skladu s katerim obveznost odtegljaja pomeni znatno breme za pokojninske sklade in zavarovalnice, ki nimajo sedeža v Španiji, kar bi jih lahko odvrnilo od ponujanja storitev v Španiji, vsekakor ni mogo?e izklju?iti, da bi lahko bili stroški, ki bi jih ti subjekti imeli, ?e bi sami opravljali naloge, ki jih morajo zaupati dav?nemu predstavniku, enaki ali celo višji od stroškov imenovanja dav?nega zastopnika.

58 Vendar, kakor trdi Komisija, bi nacionalna ureditev, ki bi pokojninskim skladom s sedežem v drugi državi ?lanici kot v Kraljevini Španiji, ki v tej državi ?lanici ponujajo pokojninske na?rte poklicnega zavarovanja, in zavarovalnicam, ki v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev, omogo?ila izbiro, da bodisi imenujejo dav?nega zastopnika bodisi sami izpolnijo navedene naloge, glede na to, kaj bi z ekonomskega vidika ocenili kot najugodnejšo rešitev, manj posegala v svobodo opravljanja storitev kot pa splošna obveznost imenovanja dav?nega zastopnika, dolo?ena z zadevnimi nacionalnimi predpisi (glej po analogiji sodbi Komisija/Portugalska, C?267/09, EU:C:2011:273, to?ka 47, in National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, to?ke od 69 do 73).

59 Poleg tega se Kraljevina Španija pri utemeljevanju pogoja prebivališ?a zadevnega dav?nega zastopnika v Španiji omejuje na trditvi, prvi?, da je bil ta pogoj odpravljen s spremembo ?lena 86(1) zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic leta 2011, in drugi?, da ta pogoj pomeni boljše jamstvo za u?inkovito izpolnjevanje zadevnih dav?nih obveznosti.

60 V zvezi s tem je treba spomniti, da je treba obstoj neizpolnitve obveznosti presojati na podlagi razmer v državi ?lanici ob poteku roka, dolo?enega v obrazloženem mnenju in da Sodiš?e naknadnih sprememb ne more upoštevati (glej sodbo Komisija/Belgija, C?421/12, EU:C:2014:2064, to?ka 45 in navedena sodna praksa).

61 Poleg tega zgolj trditev, da pogoj prebivališ?a pomeni boljše jamstvo, da bo izpolnitev dav?nih obveznosti, ki so naložene dav?nemu zastopniku, u?inkovitejša, ni upoštevna. Gotovo dav?ni organi neke države ?lanice težje izvajajo nadzor nad takim zastopnikom, kadar je ta v drugi državi ?lanici. Vendar iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da administrativne težave ne pomenijo razloga, s katerim bi bilo mogo?e utemeljiti kršitve temeljne svoboš?ine, zagotovljene s pravom Unije (glej v tem smislu sodbe Komisija/Francija, C?334/02, EU:C:2004:129, to?ka 29; Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, to?ka 54, in van Caster, EU:C:2014:2269, to?ka 56).

62 Iz tega izhaja, da sporna zakonodaja presega to, kar je potrebno za doseg ciljev, navedenih v to?kah 44 in 46 te sodbe.

63 Na podlagi navedenega je treba ugotoviti, da je Kraljevina Španija s sprejetjem spornih dolo?b iz ?lenov 46(c), zakona o ureditvi pokojninskih na?rtov in skladov in 86(1) zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic, v skladu s katerimi morajo pokojninski skladi, ki imajo sedež v drugi državi ?lanici kot v Kraljevini Španiji in ki v tej državi ?lanici ponujajo pokojninske na?rte poklicnega zavarovanja, in zavarovalnice, ki v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev, imenovati dav?nega zastopnika, ki je rezident te države ?lanice, ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi ?lena 56 PDEU.

Kršitev ?lena 36 Sporazuma EGP

– Trditve strank

64 Kraljevina Španija, ki jo podpira Francoska republika, meni, da je glavni razlog, ki ga navaja Komisija za to, da bi se zadevno špansko zakonodajo v skladu z Direktivo 77/799 in Direktivo

2008/55 štelo za nesorazmerno, obstoj mehanizmov vzajemne pomoči med državami članicami v davčnih zadevah. Trdita, da okvira sodelovanja med državami članicami, ki je bil vzpostavljen s tema direktivama, med državami članicami in pristojnimi organi tretje države ni, če slednja ni sklenila nikakršnega sporazuma o vzajemni pomoči. V primeru neobstoja takega sporazuma pa naj bi bilo treba ugotoviti, da obveznost imenovanja davčnega zastopnika ne presega tega, kar je nujno za zagotovitev učinkovite izterjave davčnega dolga.

65 Komisija priznava, da je imenovanje davčnega zastopnika, kar zadeva Evropski gospodarski prostor in v primeru neobstoja bilateralne pogodbe z Republiko Islandijo, Kneževino Lihtenštajn in Kraljevino Norveško o vzajemni pomoči v davčnih zadevah, lahko utemeljeno, če ne presega tega, kar je nujno za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam.

– Presoja Sodišča

66 Ugotoviti je treba, da je člen 36 Sporazuma EGP podoben členu 56 PDEU. Zato je treba omejitev prostega pretoka storitev, ugotovljeno v točki 40 te sodbe, na celoma šteti kot kršitev navedenega člena 36.

67 Ugotoviti je treba, kot izhaja iz točk od 49 do 61 te sodbe, da te omejitve – kar zadeva člen 56 PDEU – ni mogoče šteti kot utemeljene s potrebo po učinkovitem davčnem nadzoru, boju proti davčni goljufiji ali nujnostjo zagotovitve učinkovitosti davčne izterjave davkov, ker presega to, kar je nujno za doseg te ciljev. Ta sklep izhaja iz predpostavke, v skladu s katero obstajajo mehanizmi sodelovanja med organi držav članic na ravni Unije, ki so zadostni, da Kraljevini Španiji omogočajo izpolnitev navedenih ciljev v obravnavani zadevi.

68 Vendar okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, uveden z direktivama 77/799 in 2008/55, ne obstaja med temi organi in organi tretjih držav, če tretje države niso sklenile sporazuma o vzajemni pomoči (glej sodbo Komisija/Španija, EU:C:2012:439, točka 96).

69 V zvezi s tem Kraljevina Španija izrecno navaja, da ni sklenila nikakršnega sporazuma o izmenjavi podatkov s Kneževino Lihtenštajn. Ker Komisija glede tega ni zadrževala obstoja bilateralnih sporazumov o vzajemni pomoči v davčnih zadevah med toženo državo članico in državami članicami, ki so pogodbene stranke Sporazuma EGP, niso pa članice Unije, ni dokazala obstoja mehanizmov za izmenjavo podatkov in sodelovanje, ki bi Kraljevini Španiji omogočali pridobitev podatkov o davčnem dolgu in njegovi izterjavi (glej po analogiji sodbi Komisija/Portugalska, EU:C:2011:273, točka 56, in Komisija/Španija, EU:C:2012:439, EU:C:2012:439, točka 98).

70 V teh okoliščinah ni mogoče šteti za dokazano, da obveznost imenovanja davčnega zastopnika, ki je rezident Španije, presega to, kar je potrebno za doseg cilja zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam.

71 Zato je treba tožbo Komisije v delu, v katerem predlaga, da se ugotovi, da je Kraljevina Španija kršila obveznosti, ki jih ima v skladu s členom 36 Sporazuma EGP, zavrniti.

Stroški

72 V skladu s členom 138(3) Poslovnika nosi vsaka stranka svoje stroške, če vsaka uspe samo deloma. Ker sta Komisija in Kraljevina Španija s svojimi predlogi uspeli samo deloma, je treba odločiti, da vsaka nosi svoje stroške.

73 Francoska republika v skladu s členom 140(1) Poslovnika, v skladu s katerim nosijo države

žalnice, ki intervenirajo v postopku, svoje stroške, nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

- 1. Kraljevina Španija je s sprejetjem določb iz člena 46(c) kraljeve zakonodajne uredbe 1/2002 z dne 29. novembra 2002, ki potrjuje prečiščeno besedilo zakona o ureditvi pokojninskih načrtov in skladov (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) in člena 86(1) kraljeve zakonodajne uredbe 6/2004 z dne 29. oktobra 2004, ki potrjuje prečiščeno besedilo zakona o organizaciji in nadzoru zasebnih zavarovalnic (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), v skladu s katerimi so pokojninski skladi, ki imajo sedež v drugi državi žalnici kot v Kraljevini Španiji in ki v tej državi žalnici ponujajo pokojninske načrte poklicnega zavarovanja in zavarovalnice, ki v Španiji poslujejo v sistemu svobodnega opravljanja storitev, dolžni imenovati davčnega zastopnika, ki je rezident te države žalnice, kršila obveznosti iz člena 56 PDEU.**
- 2. V preostalem se tožba zavrne.**
- 3. Evropska komisija, Kraljevina Španija in Francoska republika nosijo svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.