

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

11. prosince 2014(*)

„Nesplnění povinnosti státem – články 56 SFEU a 36 Dohody o EHP – Služby nabízené ve Španělsku penzijními fondy a pojišťovnami usazenými v jiném členském státě – Zaměstnanecké penzijní plány – Povinnost jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku – Restriktivní charakter – Odvodnění – Účinnost daňového dohledu a boj proti daňovým únikům – Přiměřenost“

Ve věci C-678/11,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 22. prosince 2011,

Evropská komise, zastoupená F. Jimeno Fernándezem a W. Roelsem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Španělskému království, zastoupenému A. Rubio Gonzálezem, jako zmocněncem,

žalovanému,

podporovanému

Francouzskou republikou, zastoupenou G. de Berguesem, D. Colasem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,

vedlejší účastníci,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, C. Vajda (zpravodaj), A. Rosas, E. Juhász a D. Šváby, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. června 2014,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království

tím, že přijalo a ponechalo v platnosti ustanovení obsažená v čl. 46 písm. c) královského legislativního nařízení 1/2002, kterým se schvaluje konsolidované znění zákona o regulaci penzijních plánů a penzijních fondů (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) ze dne 29. listopadu 2002 (BOE č. 298 ze dne 13. prosince 2002, s. 43361, dále jen „zákon o regulaci penzijních plánů a penzijních fondů“), v článku 86 královského legislativního nařízení 6/2004, kterým se schvaluje konsolidované znění zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) ze dne 29. října 2004 (BOE č. 267 ze dne 5. listopadu 2004, s. 36602, dále jen „zákon o organizaci a kontrole soukromého pojištění“), v článku 10 královského legislativního nařízení 5/2004, kterým se schvaluje konsolidované znění zákona o zdanění příjmů nerezidentů (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) ze dne 5. března 2004 (BOE č. 62 ze dne 12. března 2004, s. 11176), ve znění zákona 36/2006, kterým se stanoví opatření k zamezení daňovým únikům (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) ze dne 29. listopadu 2006 (BOE č. 286 ze dne 30. listopadu 2006, s. 42087, dále jen „zákon o zdanění příjmů nerezidentů“), a v článku 47 obecného zákona o daních 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria) ze dne 17. prosince 2003 (BOE č. 302 ze dne 18. prosince 2003, s. 44987, dále jen „obecný zákon o daních“), podle kterých penzijní fondy usazené v jiných členských státech, než je Španělské království, které nabízejí ve Španělsku zaměstnanecké penzijní plány, jakož i pojišťovny, které působí ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, jsou zejména povinny jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU a z článku 36 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Španělský právní rámec

2 Článek 47 obecného zákona o daních stanoví:

„Daňoví poplatníci, kteří nejsou španělskými rezidenty, musí pro styk s daňovou správou jmenovat zástupce usazeného na španělském území, pokud na tomto území působí prostřednictvím stálé provozovny, pokud to výslovně stanoví daňové právní předpisy nebo pokud to vyžaduje daňová správa vzhledem k povaze transakce, činnosti nebo k částce dosažených příjmů.

Toto jmenování musí být oznámeno daňové správě za podmínek stanovených daňovými právními předpisy.“

3 Článek 46 zákona o regulaci penzijních plánů a penzijních fondů stanoví:

„Penzijní fondy usazené v jiných členských státech, které chtějí ve Španělsku nabízet zaměstnanecké penzijní plány, na které se vztahují španělské právní předpisy, jsou povinny jmenovat zástupce, a to fyzickou osobu, která má obvyklé bydliště ve Španělsku, nebo právnickou osobu se sídlem ve Španělsku, která má tyto pravomoci:

[...]

c) zastupovat penzijní fond pro účely svých daňových povinností plynoucích z činností uskutečňovaných na španělském území. Zástupce musí plnit povinnosti spočívající v provedení srážky nebo zaplacení záloh a převodu částky do státní pokladny, pokud jde o plány podléhající španělským právním předpisům, za podmínek stanovených v právních předpisech o dani z příjmů fyzických osob, jakož i povinnosti poskytovat daňové správě informace stanovené

španělskými právními předpisy o správě penzijních fondů.

[...]"

4 Podle čl. 86 odst. 1 zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění:

„Pojišťovny usazené v jiném členském státě Evropského hospodářského prostoru, které chtějí působit ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, jsou pro účely plnění daňových povinností podle tohoto zákona povinny jmenovat pro účinnosti uskutečňované na španělském území zástupce, který je španělským daňovým rezidentem.

Tento zástupce musí jménem pojišťovny působící v režimu volného pohybu služeb plnit vedle povinností stanovených v článku 82 tohoto zákona následující daňové povinnosti:

- a) provádět srážku nebo platbu zálohy do státní pokladny za transakce uskutečňované ve Španělsku za podmínek stanovených právními předpisy upravujícími daň z příjmů fyzických osob, korporální daň a daň z příjmů nerezidentů;
- b) informovat daňovou správu o transakcích provedených ve Španělsku podle ustanovení právních předpisů upravujících daň z příjmů fyzických osob, korporální daň a daň z příjmů nerezidentů.“

5 Článek 10 odst. 1 zákona o zdanění příjmů nerezidentů zní následovně:

„Daňoví poplatníci podléhající této dani jmenují před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání týkajícího se příjmů dosažených ve Španělsku fyzickou nebo právnickou osobu s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku, aby je zastupovala před daňovou správou v souvislosti s jejich povinnostmi týkajícími se této daně, pokud vykonávají činnost prostřednictvím stálé provozovny v případech uvedených v čl. 24 odst. 2 a článku 38 tohoto zákona nebo pokud to vyžaduje daňová správa vzhledem k výši nebo povaze příjmů dosažených poplatníkem na španělském území.

[...]"

6 Článek 99 odst. 2 zákona 35/2006 o dani z příjmů fyzických osob a o změně zákon o korporální dani, o dani z příjmů nerezidentů a o dani z majetku (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) ze dne 28. listopadu 2006 (BOE č. 285 ze dne 29. listopadu 2006, s. 41734), stanoví:

„Subjekty a právnické osoby vyplácející příjmy podléhající této dani, včetně subjektů působících v příjmy, jsou povinny provést srážku a zaplatit určitou částku jako zálohu na daň z příjmů fyzických osob, kterou dluží příjemce. Částka, která má být odvedena do státní pokladny, jakož i podmínky a způsob platby upravují prováděcí předpisy. Stejně povinnosti mají daňoví poplatníci vykonávající hospodářskou činnost, pokud jde o příjmy vyplácené při výkonu jejich činnosti, jakož i fyzické a právnické osoby a další subjekty, které nemají bydliště nebo sídlo na španělském území, ale které na tomto území vykonávají činnost prostřednictvím stálé provozovny, nebo které nemají stálou provozovnu, ale platí příjmy ze závislé činnosti a další příjmy, které podléhají srážkové dani nebo záloze na daň, které představují rozpočitatelné výdaje za účelem dosažení příjmů stanovených v čl. 24 odst. 2 kodifikovaného znění zákona o zdanění příjmů nerezidentů.

[...]

Zástupce jmenovaný podle ustanovení čl. 86 odst. 1 kodifikovaného znění zákona o organizaci a

kontrole soukromého pojištění, který jedná jménem pojišťovny působící v režimu volného pohybu služeb, je povinen provést srážku a platbu záloh za transakce provedené ve Španělsku.

Penzijní fondy usazené v jiném členském státě Evropské unie, které ve Španělsku nabízejí zaměstnanecké penzijní pojištění podléhající španělským právním předpisům, jsou povinny podle ustanovení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/41/ES ze dne 3. června 2003 o činnostech institucí zaměstnaneckého penzijního pojištění a dohledu nad nimi [(Úř. věst. L 235, s. 10; Zvl. vyd. 05/04, s. 350)] jmenovat zástupce s bydlištěm nebo sídlem pro daňové účely ve Španělsku, který je bude zastupovat pro účely plnění daňových povinností. Tento zástupce je povinen provést srážku a zaplatit zálohu za transakce provedené ve Španělsku.

[...]

Postup před zahájením soudního řízení a předložení věci Soudnímu dvoru

7 Dopisy ze dne 4. dubna a 1. prosince 2008 vyzvala Komise Španělské království, aby odstranilo nesoulad ustanovení španělského práva ukládající penzijním fondům usazeným v jiných členských státech a nabízejícím ve Španělsku zaměstnanecké penzijní plány, pojišťovnám působícím ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, jakož i určitým subjektům a fyzickým osobám, které nemají bydliště nebo sídlo ve Španělsku, aby jmenovaly daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku, s odkazem na články 49 ES a články 36 Dohody o EHP.

8 V návaznosti na odpovědi Španělského království na výzvy dopisem zaslala Komise dne 29. ledna 2010 tomuto členskému státu odvodné stanovisko, v němž trvala na potřebné analýze vyjádřené v těchto výzvách, a vyzvala jej, aby přijalo opatření nezbytná k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců.

9 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s odpovědí Španělského království na uvedené stanovisko spokojena, podala tuto žalobu. Prohlásila, že omezila předem tyto žaloby na povinnost stanovenou španělským právem jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku pouze v případech penzijních fondů usazených v jiných členských státech a nabízejících zaměstnanecké penzijní plány ve Španělsku, jakož i pojišťoven působících ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb.

10 Podáním došlým dne 15. března 2012 vzneslo Španělské království námitku nepřijatelnosti na základě čl. 91 odst. 1 prvního pododstavce jednacího řádu Soudního dvora, ve znění použitelném ke dni podání žaloby. Dne 2. října 2012 rozhodl Soudní dvůr na základě odstavce 4 téhož článku o spojení námitky nepřijatelnosti s věcí samou.

11 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 9. května 2012 bylo povoleno vedlejší ústaství Francouzské republiky na podporu návrhových žádání Španělského království.

K žalobě

K nepřijatelnosti

Argumentace účastníků řízení

12 Španělské království uplatňuje na podporu své námitky nepřijatelnosti tři argumenty. Zaprvé uvádí, že Komise použitím příslovce „zejména“ nevymezila ve svém návrhovém žádání vyerpávajícím způsobem a jednoznačně předem své žaloby. Zadruhé má tento členský stát za to, že Komise se na podporu své žaloby nesprávně dovolávala dvou ustanovení španělského práva, a to článku 10 zákona o daňové příjmy nerezidentů a článku 47 obecného zákona o daních. Španělské království tvrdí, že první ustanovení nemá žádnou spojitost se situacemi

uváděnými v žalobě Komise a druhé ustanovení se omezuje na uvedení zásad a obecných ustanovení španělského daňového systému a nestanoví specifické případy, v nichž je třeba jmenovat daňového zástupce. Zatímco Španělské království Komisi vytýká, že dostatečně neupřesnila, zda španělský stát nemůže v žádném případě uložit nerezidentovi povinnost jmenovat takového zástupce, či zda existují z tohoto pravidla v odvodných případech určité výjimky.

13 Komise odmítá argumenty uváděné Španělským královstvím na podporu své námitky nepřipustnosti.

Závěry Soudního dvora

14 Z článku 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu, ve znění platném ke dni podání žaloby, a z judikatury týkající se tohoto ustanovení vyplývá, že každý návrh na zahájení řízení musí uvádět předmět sporu a stručný popis žalobních důvodů a tyto údaje musí být natolik jasné a přesné, aby umožnily žalovanému připravit si obhajobu a Soudnímu dvoru vykonávat přezkum. Z toho vyplývá, že hlavní skutkové a právní okolnosti, na kterých je žaloba založena, musí soudržné a srozumitelně vyplývat ze samotného textu žaloby a že návrhová žádání žaloby musí být formulována jednoznačně, aby se předešlo tomu, že Soudní dvůr rozhodne nad rámec návrhových žádání nebo opomene rozhodnout o některém ze žalobních důvodů (viz rozsudek Komise v. Španělsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 26 a citovaná judikatura).

15 V projednávaném případě žaloba Komise tyto požadavky splňuje.

16 Bez ohledu na použití pojmu „zejména“ v návrhových žádáních totiž jak z těchto návrhových žádání, tak z vytýkaných skutečností uvedených v žalobě jednoznačně vyplývá, že předmětem žaloby Komise je povinnost, stanovená španělským právem, jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku ve dvou zvláštních případech, a to v případě penzijních fondů usazených v jiných členských státech, které nabízejí zaměstnanecké penzijní plány ve Španělsku, a v případě pojišťoven usazených v jiných členských státech, které působí ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb. Kromě toho ze spisů předložených žalovaným členským státem vyplývá, že žaloba byla formulována dostatečně jasně a přesně, neboť Španělsko soustředilo svou obranu na tyto dva specifické případy.

17 Je tudíž nutno odmítnout první argument, kterého se dovolává Španělské království na podporu své námitky nepřipustnosti.

18 Protože se žaloba týká pouze těchto dvou specifických případů, nelze také Komisi vytýkat, že se jasně nevyjádřila k tomu, zda by povinnost nerezidenta jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku mohla být za jiných okolností v souladu s unijním právem. Tímto argument uvedený tímto členským státem je tedy rovněž nutno odmítnout.

19 Pokud jde o druhý argument, kterého se dovolává Španělské království v rámci své námitky nepřipustnosti, poukazuje Komise správně na skutečnost, že vzhledem k tomu, že její žaloba jasně vymezuje předmět řízení, nemá případná irelevantnost některých ustanovení vnitrostátního práva, která uvádí, za následek nepřipustnost této žaloby. Je tomu tak tím spíše, že uvedený členský stát přepouští v námitce nepřipustnosti pro účely uvedené žaloby relevantnost dvou ustanovení vnitrostátního práva uvedených Komisí v její žalobě, a to čl. 46 písm. c) zákona o regulaci penzijních plánů a penzijních fondů a čl. 86 odst. 1 zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění.

20 Z toho vyplývá, že námitka nepřipustnosti vznesená Španělským královstvím musí být zamítnuta.

– Argumentace účastníků řízení

21 Komise uvádí, že povinnost penzijních fondů usazených v jiných členských státech, než je Španělské království, a nabízejících zaměstnanecké penzijní plány v tomto členském státě, jakož i pojišťoven působících ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě, představuje překážku volného pohybu služeb. Tato povinnost na jedné straně představuje pro tyto penzijní fondy a pojišťovny další zátěž. Na druhé straně představuje překážku volného pohybu služeb pro osoby a podniky usazené v jiných členských státech, než je Španělské království, které chtějí poskytovat služby daňových zástupců subjektům nebo fyzickým osobám působícím ve Španělsku.

22 Španělské království ani Francouzská republika jakožto vedlejší účastník řízení nepopírají restriktivní povahu dotčených opatření.

23 Španělské království má za to, že povinnost jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku je odvoditelná nezbytností účinného daňového dohledu a boje proti daňovým únikům. Kromě toho tvrdí, že dotčená opatření nepřekračují meze toho, co je nezbytné pro dosažení těchto cílů obecného zájmu.

24 V tomto ohledu Španělské království tvrdí, že pokud jde o daňové poplatníky-nerezidenty, je intenzita kontrol a stupeň účinnosti opatření proti daňovým podvodům podstatně vyšší, pokud je k dispozici takový příímý partner, jako je daňový zástupce. Točto cíl není naopak účinně dosahováno vzájemnou pomocí orgánů různých členských států pro účely výměny informací a vymáhání pohledávek, jak je upravena ve směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti příímých daní (Ú. v. st. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Ú. v. st. L 363, s. 129, dále jen „směrnice 77/799“), a směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Ú. v. st. L 150, s. 28).

25 Žalovaný členský stát má za to, že neúčinnost systému zavedeného tímto směrnicemi prokazuje skutečnost, že tyto směrnice byly zrušeny v rámci reformy nástrojů správní spolupráce a vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek. Kromě toho tento členský stát poukazuje na údaje prokazující nízkou míru vymahatelnosti pohledávek, dosažené na základě osmi žádostí předložených orgánům Spojeného království v roce 2011 a zadruhé na základě žádostí zaslaných jiným členskými státy v letech 2005 až 2009.

26 Vzhledem k tomu, že podle Španělského království mají některé informace vyžadované španělskou daňovou správou ve formě přiznání obecnou povahu a jejich smyslem není nezbytně i výlučné určení daně, nespádají informace obsažené v těchto prohlášeních do oblasti působnosti směrnice 77/799. Z toho důvodu vyžaduje účinné uplatnění daní předchozí určení osoby, se kterou bude španělská daňová správa v kontaktu během různých řízení.

27 Pokud jde o placení daní z příjmů plynoucích ze zaměstnaneckých penzijních plánů, Španělské království uvádí, že pokud jde o penzijní fondy usazené v jiných členských státech, než je Španělské království, které nabízejí zaměstnanecké penzijní plány ve Španělsku, jakož i o pojišťovny usazené v jiných členských státech, které působí ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, právo i povinnost daňového zástupce provést srážku částky daně a zaplatit

zálohu na tuto daň do státní pokladny, stanovené v § 46 písm. c) zákona o regulaci penzijních plánů a penzijních fondů resp. v § 86 odst. 1 písm. a) zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění, odrážejí povinnost stanovenou v § 99 odst. 2 zákona 35/2006 ze dne 28. listopadu 2006 provést srážku z příjmu z výdělečné činnosti. Aťkoli podle posledně uvedeného ustanovení subjekty spravující penzijní fondy usazené ve Španělsku provádějí tuto srážku samy, povinnost penzijních fondů a pojišťoven usazených v jiných členských státech jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku pro účely zejména provedení této srážky je odvodňující složitostí výpočtu její výše. V případě neexistence takové povinnosti provést srážku u subjektů-nerezidentů by posledně uvedené měly finanční výhodu v případě subjektů usazených ve Španělsku, což by představovalo zásah do zásady rovného zacházení, jakož i do řádného fungování vnitřního trhu.

28 Španělské království dále uvádí, že její toto řízení o nesplnění povinnosti zahájené proti němu vedlo k tomu, že zákonem 2/2011 o udržitelném hospodářství (Ley 2/2011 de Economía Sostenible) ze dne 4. března 2011 (BOE č. 55 ze dne 5. března 2011, s. 25033) zrušilo podmínku bydliště nebo sídla daňového zástupce ve Španělsku, stanovenou v § 86 odst. 1 zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění, aťkoli podle tohoto členského státu uvedená podmínka představovala vyšší záruku účinného plnění daňových povinností.

29 Francouzská republika na podporu Španělského království uvádí, že sporné právní předpisy jsou odvodňující nezbytností zajistit účinné vymáhání daní, což Soudní dvůr uznal jakožto legitimní důvod obecného zájmu. Tato úprava přispívá k dosažení tohoto cíle tím, že usnadňuje a urychluje výběr a vymáhání dlužné daně. Vzhledem k tomu, že daňoví zástupci podléhají kontrole španělské daňové správy, může tato správa zajistit vymáhání platby této daně. Kromě toho Soudní dvůr v rozsudcích FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) a X (C-498/10, EU:C:2012:635) uznal, že postup provedení srážky daně a režim odpovědnosti, který slouží k jeho zajištění, jsou legitimním a přiměřeným prostředkem daňového zacházení s příjmy osoby usazené mimo stát zdanění.

30 Pokud jde o přiměřenost povinnosti vyplývající ze sporných právních předpisů, má Francouzská republika za to, že jiné možnosti s sebou nenesou menší nevýhody, než je povinnost jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku. Povinnost zákazníků-nerezidentů penzijních fondů a pojišťoven, které nejsou rezidenty ve Španělsku, provést srážku z daně u zdroje by zaprvé znamenala další administrativní zátěž, jakož i rizika spojená s odpovědností, což by činilo přeshraniční služby méně přitažlivými než služby poskytovatelů-nerezidentů.

31 Zadruhé z bodů 50 a 51 rozsudku X (EU:C:2012:635) vyplývá, že výběr daně u poskytovatele služby-nerezidenta by mohl znamenat významnou zátěž pro tohoto poskytovatele služby, který by tím mohl být odrazen od poskytnutí služby v dotyčném členském státě. V tomto ohledu by byla pracovní zátěž zaměstnanců uvedeného poskytovatele o to vyšší, že by museli plnit daňové povinnosti vyplývající z právních předpisů jiného členského státu a z tohoto důvodu by museli podávat daňové přiznání v cizím jazyce.

32 Podle Francouzské republiky se tato žaloba liší od žaloby, ve které byl vydán rozsudek Komise v. Belgie (C-522/04, EU:C:2007:405). V tomto rozsudku vedla Soudní dvůr existence tří kumulativních kritérií k závěru, že povinnost jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem v dotyčném členském státě jde nad meze toho, co je nezbytné pro zajištění placení roční daně z dotčených pojistných smluv. Soudní dvůr zejména uvedl, že podle belgického práva je pojišťovna osobním dlužníkem uvedené daně, jestliže byla dotčená smlouva uzavřena s pojistitelem, který není usazen v Belgii. Pokud jde o tuto žalobu, není toto kritérium nicméně splněno vzhledem k tomu, že španělské právní předpisy stanoví, že za daně dlužné penzijními fondy – nerezidenty a

pojišťovnami, které působí ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, je odpovědný pouze daňový zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku.

33 Komise připouští legitimitu námitek vznesených Španělským královstvím pro účely odvodní povinnosti jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku v případech uvedených v její žalobě, avšak napadá argumenty tohoto španělského státu, jakož i Francouzské republiky, podle kterých je tato povinnost nezbytná k dosažení určitého cíle.

– Závěry Soudního dvora

34 Úvodem je nutno konstatovat, že pokud jde o předmět této žaloby, jak byl uveden v bodě 16 tohoto rozsudku, je nesporné, že podle španělské právní úpravy v této oblasti jsou penzijní fondy usazené v jiných členských státech, než je Španělské království, a nabízející zaměstnanecké penzijní plány v tomto členském státě, jakož i pojišťovny, které působí ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, povinny jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku.

35 Jak nicméně vyplývá z bodu 12 tohoto rozsudku, relevantnost obou ustanovení španělského práva, kterých se ve své žalobě dovolává Komise, byla Španělským královstvím zpochybněna. Komise v tomto ohledu uznává, že článek 10 zákona o zdanění příjmů nerezidentů se týká povinnosti jmenovat zástupce za okolností, které nejsou předmětem této žaloby. Pokud jde o článek 47 obecného zákona o daních, Komise prostým tvrzením, že toto ustanovení představuje základní pravidlo vyžadující, aby daňoví poplatníci, kteří nemají nebo sídlo ve Španělsku, jmenovali zástupce s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě, neprokazuje, že změna nebo zrušení tohoto článku je nezbytná pro ukončení údajného nesplnění povinnosti.

36 Za určité podmínky mohou být pro účely této žaloby zohledněny pouze čl. 46 písm. c) zákona o regulaci penzijních plánů a penzijních fondů a čl. 86 odst. 1 zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění, jejichž relevantnost žalovaný členský stát ostatně připouští.

37 Je třeba podotknout, že služby nabízené penzijními fondy a pojišťovnami v oblasti zaměstnaneckých penzijních plánů jsou službami ve smyslu článku 57 SFEU. Takové služby totiž zahrnují plnění poskytovaná obvykle za úplatu, jejíž základní charakteristika spočívá ve skutečnosti, že poskytuje hospodářskou protihodnotu za dotčená plnění (obdobně viz rozsudek Komise v. Belgie, C-296/12, EU:C:2014:24, bod 28).

38 Je rovněž třeba zdůraznit, že z hlediska jednotného trhu a za účelem umožnění uskutečnění jeho cíle brání článek 56 SFEU použití každé vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb ve smyslu článku 57 SFEU mezi členskými státy obtížnějším, než je čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz rozsudek Komise v. Belgie, EU:C:2014:24, bod 29 a citovaná judikatura).

39 Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora brání článek 56 SFEU zejména každé právní úpravě členského státu, která může znemožnit nebo více ztížit činnosti poskytovatele usazeného v jiném členském státě, ve kterém legálně poskytuje obdobné služby (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Belgie, EU:C:2007:405, bod 38 a citovaná judikatura).

40 V projednávaném případě nebylo Španělským královstvím zpochybněno, že dotčená vnitrostátní právní úprava představuje omezení volného pohybu služeb, které je v zásadě v rozporu s článkem 56 SFEU.

41 Jak totiž správně uvádí Komise, povinnost jmenovat daňového zástupce ve Španělsku může být spojena se vznikem dalších nákladů pro penzijní fondy usazené v jiných členských

státech, než je Španělské království, a nabízející zaměstnanecké penzijní plány v tomto členském státě, jakož i pro pojišťovny působící ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb. Tato povinnost proto ztěžuje poskytování služeb těmito subjekty osobám s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku a činí jej méně přitažlivým než poskytování podobných služeb těmž osobám subjekty usazenými ve Španělsku, které tuto povinnost nemají. Skutečnost, že zástupce musí mít bydliště nebo sídlo ve Španělsku, kromě toho omezuje volný pohyb služeb pro osoby a podniky usazené v jiných členských státech, než je Španělské království, které chtějí nabízet služby daňových zástupců subjektům nebo fyzickým osobám podnikajícím ve Španělsku.

42 Z ustálené judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit využití základních svobod zaručených Smlouvou nebo jej činit méně přitažlivým, mohou být přípustná za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit jeho uskutečnění a nepřekračují meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné (viz zejména rozsudek van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 39 a citovaná judikatura).

43 Vnitrostátním orgánům přísluší, pokud přijímají opatření, které se odchyluje od zásady zakotvené v unijním právu, prokázat v každém jednotlivém případě, že uvedená podmínka je splněna. Důvody, které mohou být uplatňovány členským státem, musí být doprovázeny analýzou způsobilosti a přiměřenosti opatření přijatého tímto státem, jakož i přesnými informacemi, které mohou podpořit jeho argumentaci (viz rozsudek Komise v. Belgie, EU:C:2014:24, bod 33 a citovaná judikatura).

44 Španělské království se k odvodnění těchto omezujících účinků uvedených v bodě 41 tohoto rozsudku dovolává nezbytnosti účinného daňového dohledu, jakož i boje proti daňovým podvodům.

45 V tomto ohledu Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že boj proti daňovým únikům a účinnost daňového dohledu mohou být uplatňovány pro odvodnění omezení základních Smlouvou zaručených svobod (viz rozsudek Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor, C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 55, jakož i citovaná judikatura).

46 Rovněž nezbytnost zajistit účinné vymáhání daní, dovolávaná Francouzskou republikou ve spise vedlejšího účastníka, představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení volného pohybu služeb (viz rozsudek X, EU:C:2012:635, bod 39).

47 V tomto smyslu je nutno konstatovat, že informační povinnosti, jakož i provádění srážek a odvádění dlužných částek ve prospěch státní pokladny, které musí plnit daňový zástupce stanovení spornou právní úpravou pro penzijní fondy a pojišťovny usazené v jiných členských státech než Španělské království, představují vhodný prostředek k zaručení účinného vymáhání daní dlužné z příjmů vyplácených zaměstnaneckými penzijními plány.

48 Pokud jde o otázku, zda tato právní úprava nepřekračuje meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné, uvádí Španělské království, podporované Francouzskou republikou, celou řadu argumentů založených na povinnostech a odpovědnosti daňových zástupců, stanovených těmito právními předpisy.

49 Pokud však jde zprv o získávání informací týkajících se dlužné daně a jejího vymáhání pro účely účinného daňového dohledu a boje proti daňovým podvodům, je třeba na jedné straně připomenout, že čl. 1 odst. 1 směrnice 77/799 stanoví, že orgány členských států si navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměnění zejména daní z příjmů (obdobně viz rozsudek Komise v. Belgie, EU:C:2007:405, bod 52).

50 Pokud jde na druhé straně o vymáhání zejména daní z příjmu, Soudní dvůr již rozhodl, že

mechanismy spolupráce existující mezi orgány členských států na unijní úrovni, jako jsou mechanismy stanovené směrnicí 2008/55, jsou dostačující k tomu, aby dotyčným členskému státu umožnily vymáhání daňového dluhu v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 68 a citovaná judikatura).

51 Argumenty a důkazy předložené Španělským královstvím k prokázání neúčinnosti mechanismů zavedených směrnicemi 77/799 a 2008/55, a tudíž nezbytnosti jmenovat daňového zástupce k zajištění poskytování informací a vymáhání daňového dluhu, však nelze přijmout. Na jedné straně skutečnost, že uvedené směrnice byly zrušeny a nahrazeny novými směrnicemi, sama o sobě neprokazuje, že mechanismy, které zavedly, nebyly účinné, pokud jde o poskytování informací a vymáhání dlužných částek daní z příjmů pocházejících od zaměstnaneckých penzijních plánů spravovaných subjekty usazenými v jiných členských státech, než je Španělské království. Na druhé straně je nesporné, že statistiky připojené k žalobní odpovědi, týkající se výše vyměřených dluhů, se netýkají vymáhání daní v této oblasti. Jak uvedla Komise na jednání, důkazní hodnota těchto statistik je ještě oslabena neexistencí jakéhokoli údaje, podle kterého byly neuspokojené pohledávky platně předloženy, nebo že nebyly následně vzaty zpět. Uvedené statistiky tedy nepředstavují relevantní a přesné důkazy na podporu argumentů uvedených Španělským královstvím v této věci.

52 Z druhé se Španělské království dovolává povinností uložených daňovým zástupcem spornou vnitrostátní právní úpravou a týkajících se poskytování informací, které podle ní nespadají do oblasti působnosti směrnice 77/799, jakož i povinnosti provést srážku a zaplatit zálohu částky dlužné daní do státní pokladny.

53 V tomto ohledu je třeba bez dalšího uvést, že v rozporu s tím, co tento členský stát uvádí ve svém vyjádření, se žaloba Komise netýká povinnosti provést srážku jako takové, ale povinnosti jmenovat daňového zástupce, který má tuto srážku provést. Tento orgán se tedy nedomáhá zrušení postupu provádění srážek v souvislosti s příjmy pocházejícími ze zaměstnaneckých penzijních plánů spravovaných subjekty usazenými v jiném členském státě, než je Španělské království. Rovněž skutečnost, že Soudní dvůr zejména v rozsudku X (EU:C:2012:635) rozhodl, že postup provedení srážky představuje legitimní a přiměřený prostředek k zabezpečení účinného vymáhání dlužné daně, je pro účely této žaloby irelevantní.

54 Pokud jde o povinnosti uvedené v bodě 52 tohoto rozsudku, Soudní dvůr v bodech 53 až 55 rozsudku Komise v. Belgie (EU:C:2007:405) rozhodl, že pokud jde o placení roční daní z pojistných smluv uzavřených s pojistitelem, který není usazen v Belgii, vyplývá ze skutečnosti, že pojištěný je podle vnitrostátního práva osobním dlužníkem této daně, že toto právo obsahuje opatření, kterými lze dosáhnout cíle, jímž je zajištění placení této daně, jež zasahují do volného pohybu služeb méně než povinnost jmenování odpovědného zástupce s bydlištěm nebo sídlem v Belgii.

55 Ze spisu ústavního řízení předložených Soudnímu dvoru v souvislosti s touto žalobou sice nevyplývá, že ve Španělsku je příjemce-rezident služeb zaměstnaneckých penzijních plánů spravovaných subjekty-nerezidenty osobním dlužníkem daně dlužné za tyto služby, to však nic nemění na skutečnosti, že zásady uvedené v tomto rozsudku lze v rozporu s tím, co tvrdí Španělské království, podporované Francouzskou republikou, přenést na tuto žalobu.

56 Španělské království totiž neprokázalo takovým způsobem, aby vyhovelo požadavkům připomenutým v bodě 43 tohoto rozsudku, že informační povinnosti, jakož i provedení srážky a zaplacení zálohy daně nemohly být za sporných okolností splněny prostředky méně zasahujícími do článku 56 SFEU, než je jmenování daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku. Žalovaný členský stát zejména nepředkládá žádné argumenty, které by byly s to vyvrátit tvrzení Komise, podle kterého mohou být tyto povinnosti plněny samotnými penzijními fondy a

pojišťovny – nerezidenty, stejně jako penzijními fondy a pojišťovny usazenými ve Španělsku, aniž by uvedené subjekty-nerezidenti byly povinny nést náklady nezbytné na jmenování daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku.

57 Pokud jde o argument uvedený v tomto ohledu a založený na bodu 50 rozsudku X (EU:C:2012:635), podle kterého by povinnost provést srážku z daně znamenala pro penzijní fondy a pojišťovny, které nemají sídlo ve Španělsku, značnou zátěž, která by je mohla odradit od poskytování služeb ve Španělsku, nelze jistě vyloučit, že v určitých případech mohou být náklady, které musí uvedené subjekty nést, pokud by samy vykonávaly úkoly, které jsou povinny svěřit svému daňovému zástupci, stejné nebo i vyšší než náklady nezbytné na jmenování tohoto zástupce.

58 Jak nicméně uvádí Komise, vnitrostátní právní předpisy, které penzijním fondem usazeným v jiných členských státech, než je Španělské království, a nabízejícím zaměstnanecké penzijní plány v tomto členském státě, jakož i pojišťovnám, které působí ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, poskytují možnost volby mezi jmenováním daňového zástupce a plněním uvedených úkolů jimi samými podle toho, které řešení považují za nejvýhodnější z hospodářského hlediska, by představovaly menší zásah do volného pohybu služeb než obecná povinnost jmenovat takového zástupce, uložená dotčenými vnitrostátními právními předpisy (obdobně viz rozsudky Komise v. Portugalsko, C-267/09, EU:C:2011:273, bod 47, a National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 69 až 73).

59 Pokud jde dále o odvodní podmínky bydliště nebo sídla dotčeného daňového zástupce ve Španělsku, omezuje se Španělské království na jednu stranu na konstatování, že tato podmínka byla zrušena změnou čl. 86 odst. 1 zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění provedenou v roce 2011, a na druhou stranu, že uvedená podmínka představuje lepší záruku účinného splnění daňových povinností.

60 V tomto ohledu je nutno připomenout, že se existence nesplnění povinnosti musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta určená v odvodním stanovisku, a že změny, ke kterým došlo následně, nemohou být Soudním dvorem brány v úvahu (viz rozsudek Komise v. Belgie, C-421/12, EU:C:2014:2064, bod 45 a citovaná judikatura).

61 Kromě toho pouhé tvrzení, že podmínka bydliště nebo sídla představuje lepší záruku toho, že daňové povinnosti uložené daňovému zástupci budou účinně splněny, je irelevantní. Je pravda, že dohled daňových orgánů členského státu nad takovým zástupcem může být obtížnější, pokud se tento zástupce nachází v jiném členském státě. Z judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že administrativní obtíže nemohou samy o sobě dostatečně odvodnit existenci překážek základní svobody zaručené unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Francie, C-334/02, EU:C:2004:129, bod 29; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, bod 54, jakož i van Caster, EU:C:2014:2269, bod 56).

62 Z toho vyplývá, že sporné právní předpisy překračují meze toho, co je nezbytné pro dosažení cíle uvedených v bodech 44 a 46 tohoto rozsudku.

63 S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že Španělské království tím, že přijalo ustanovení obsažená v čl. 46 písm. c) zákona o regulaci penzijních plánů a penzijních fondů a v čl. 86 odst. 1 zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění, podle kterých penzijní fondy usazené v jiných členských státech, než je Španělské království, a nabízející zaměstnanecké penzijní plány v tomto členském státě, jakož i pojišťovny působící ve Španělsku v režimu volného pohybu služeb, jsou povinny jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU.

K porušení článku 36 Dohody o EHP

– Argumentace účastníků řízení

64 Španělské království, podporované Francouzskou republikou, má za to, že hlavním důvodem, kterého se dovolává Komise, když konstatuje, že dotčené španělské právní předpisy jsou nepřiměřené, je existence mechanismů vzájemné pomoci mezi členskými státy v daňové oblasti podle směrnic 77/799 a 2008/55. Uvádí, že rámec spolupráce mezi členskými státy zavedený těmito směrnici neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány této země, pokud tato země nepřijala žádný závazek vzájemné pomoci. V případě neexistence takového závazku je nutno mít za to, že povinnost jmenovat daňového zástupce nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k zabezpečení účinného vymáhání dlužné daně.

65 Komise připouští, že pokud jde o Evropský hospodářský prostor a vzhledem k neexistenci dvoustranné dohody s Islandskou republikou, Lichtenštejnským knížectvím nebo Norským královstvím o vzájemné pomoci mezi členskými státy v daňové oblasti, lze povinnost jmenovat daňového zástupce odvodnit, pokud nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k zabezpečení účinnosti daňového dohledu a pro účely boje proti daňovým únikům.

– Závěry Soudního dvora

66 Je třeba podotknout, že článek 36 Dohody o EHP je obdobný jako článek 56 SFEU. Omezení volného pohybu služeb, konstatované v bodě 40 tohoto rozsudku, musí být tudíž v podstatě považováno i za porušení uvedeného článku 36.

67 Je třeba konstatovat, že jak vyplývá z bodů 49 až 61 tohoto rozsudku, nemohlo být toto omezení, pokud jde o článek 56 SFEU, považováno za odvodnou nezbytností účinného daňového dohledu, boje proti daňovým podvodům nebo nezbytností zajistit účinné vymáhání daně, jelikož nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení těchto cílů. Tento závěr vychází z předpokladu, že existují mechanismy spolupráce mezi orgány členských států na unijní úrovni, které jsou dostačující k tomu, aby Španělskému království umožnily dosáhnout uvedených cílů v projednávaném případě.

68 Rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený zejména směrnicemi 77/799 a 2008/55 nicméně neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány této země, pokud tato země nepřijala žádný závazek vzájemné pomoci (viz rozsudek Komise v. Španělsko, EU:C:2012:439, bod 96).

69 V tomto ohledu Španělské království výslovně zmiňuje, že neuzavřelo žádnou dohodu o výměně informací s Lichtenštejnským knížectvím. Komise, která netvrdí, že mezi žalovaným členským státem a státy, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, které nejsou členy Unie, existují dvoustranné dohody o vzájemné pomoci v oblasti daní, neprokázala existenci mechanismů pro výměnu informací a pro spolupráci, jež by Španělskému království umožnily získat informace týkající se dlužných daní a jejich vymáhání (obdobně viz rozsudky Komise v. Portugalsko,

EU:C:2011:273, bod 56, a Komise v. Španělsko, EU:C:2012:439, EU:C:2012:439, bod 98).

70 Za to, co podmíněk nelze považovat za prokázané, že povinnost jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem ve Španělsku překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle zabezpečit účinnost daňového dohledu a boje proti daňovým únikům.

71 Je tudíž třeba zamítnout žalobu Komise v rozsahu, v němž se domáhá určení, že Španělské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 36 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

72 Podle čl. 138 odst. 3 jednacího řádu, pokud měli účastníci řízení ve věci částečný úspěch i neúspěch, ponese každý z nich vlastní náklady řízení. Vzhledem k tomu, že Komise i Španělské království měly ve věci částečný úspěch i neúspěch, je vhodné rozhodnout, že oba ponесou vlastní náklady řízení.

73 Na základě čl. 140 odst. 1 jednacího řádu, podle kterého členské státy a orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení, ponese Francouzská republika vlastní náklady řízení.

Z toho důvodu Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

1) **Španělské království tím, že přijalo ustanovení obsažená v čl. 46 písm. c) královského legislativního nařízení 1/2002, kterým se schvaluje konsolidované znění zákona o regulaci penzijních plánů a penzijních fondů (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) ze dne 29. listopadu 2002, a v čl. 86 odst. 1 královského legislativního nařízení 6/2004, kterým se schvaluje konsolidované znění zákona o organizaci a kontrole soukromého pojištění (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) ze dne 29. října 2004, podle kterých penzijní fondy se sídlem v jiných členských státech, než je Španělské království, nabízející zaměstnanecké penzijní plány v tomto členském státě, jakož i pojišťovny působící ve Španělsku v režimu volného poskytování služeb, jsou povinny jmenovat daňového zástupce s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU.**

2) **Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.**

3) **Evropská komise, Španělské království a Francouzská republika ponесou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: španělština.