

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

11 päivänä joulukuuta 2014 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – SEUT 56 artikla ja ETA-sopimuksen 36 artikla – Muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneiden eläkerahastojen ja vakuutusyhtiöiden Espanjassa tarjoamat palvelut – Ammatilliset lisäeläkejärjestelyt – Velvollisuus nimetä Espanjassa asuva veroedustaja – Rajoittava luonne – Oikeuttaminen – Verovalvonnan tehokkuus ja veronkierron ehkäiseminen – Oikeasuhteisuus

Asiassa C-678/11,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 22.12.2011,

Euroopan komissio, asiamiehinnään F. Jimeno Fernández ja W. Roels, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään A. Rubio González,

vastaajana,

jota tukee

Ranskan tasavalta, asiamiehinnään G. de Bergues, D. Colas ja J.-S. Pilczer,

väliintulijana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Vajda (esittelevä tuomari), A. Rosas, E. Juhász ja D. Šváby,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.6.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteessaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 56 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 36 artiklan mukaisia velvoitteitaan,

koska se on antanut ja pysyttänyt voimassa säännöksiä, jotka sisältyvät eläkejärjestelyjen ja rahastojen sääntelystä annetun lain konsolidoidun toisinnon hyväksymisestä 29.11.2002 annetun kuninkaan asetuksen 1/2002 (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 nro 298, 13.12.2002, s. 43361; jäljempänä eläkejärjestelyjen ja rahastojen sääntelystä annettu laki) 46 §:n c kohtaan, yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain konsolidoidun toisinnon hyväksymisestä 29.10.2004 annetun kuninkaan asetuksen 6/2004 (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 nro 267, 5.11.2004, s. 36602; jäljempänä yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annettu laki) 86 §:ään, ulkomailla asuvien tuloverosta annetun lain konsolidoidun toisinnon hyväksymisestä 5.3.2004 annetun kuninkaan asetuksen 5/2004 (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 nro 62, 12.3.2004, s. 11176), sellaisena kuin se on muutettuna toimenpiteistä veropetosten estämiseksi 29.11.2006 annetulla lailla 36/2006 (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal; BOE nro 286, 30.11.2006, s. 42087; jäljempänä ulkomailla asuvien tuloverosta annettu laki) 10 §:ään ja 17.12.2003 annetun yleisen verolain 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria; BOE nro 302, 18.12.2003, s. 44987; jäljempänä yleinen verolaki) 47 §:ään ja joiden nojalla muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneilla eläkerahastoilla, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä tässä jäsenvaltiossa, ja vakuutusyhtiöillä, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, on muun muassa velvollisuus nimetä Espanjassa asuva veroedustaja.

Asiaa koskevat Espanjan oikeussäännöt

2 Yleisen verolain 47 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Muualla kuin Espanjassa asuvien verovelvollisten on verohallinnon kanssa asioimista varten nimettävä Espanjaan sijoittautunut edustaja, jos nämä verovelvolliset toteuttavat Espanjassa liiketoimia kiinteän toimipaikan välityksellä, jos verolainsäädännössä nimenomaisesti niin säädetään tai jos verohallinto edellyttää tätä liiketoimen tai toteutetun toiminnan erityispiirteiden tai saatujen tulojen määrän vuoksi.

Edustajan nimeämisestä on ilmoitettava verohallinnolle verolainsäädännössä säädetyllä tavalla.”

3 Eläkejärjestelyjen ja rahastojen sääntelystä annetun lain 46 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Eläkerahastojen, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa ja jotka aikovat tarjota Espanjassa Espanjan lainsäädännön alaisia ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä, on nimettävä edustaja eli luonnollinen henkilö, jonka vakituinen asuinpaikka on Espanjassa, tai Espanjaan sijoittautunut oikeushenkilö, jolla on seuraavat toimivaltuudet:

— —

c) eläkerahaston edustaminen sille Espanjassa toteutettujen toimintojen perusteella kuuluvien verovelvoitteiden osalta. Edustajan on täytettävä velvollisuudet pidättää Espanjan lainsäädännön alaisista järjestelyistä lähdevero tai veroennakko ja tilittää niiden määrä valtiolle, siten kuin siitä on säädetty luonnollisten henkilöiden tuloveroa koskevassa lainsäädännössä, sekä täyttää Espanjan lainsäädännössä eläkerahastojen hoitajille säädetty velvollisuus antaa tietoja verohallinnolle.

— —”

4 Yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain 86 §:n 1

momentissa säädetään seuraavaa:

”Vakuutusyhtiöiden, joiden kotipaikka on muussa Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa ja jotka aikovat harjoittaa toimintaa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, on nimettävä edustaja, joka asuu verotuksen kannalta Espanjassa, tässä laissa tarkoitettuja verovelvoitteita varten Espanjassa toteutettujen toimintojen osalta.

Edustajan on täytettävä palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella toimintaansa harjoittavan vakuutusyhtiön nimissä tämän lain 82 §:ssä säädettyjen velvoitteiden lisäksi seuraavat verovelvoitteet:

- a) lähdeveron tai veroennakon pidättäminen ja niiden määrän tilittäminen valtiolle Espanjassa toteutetuista liiketoimista siten kuin siitä säädetään luonnollisten henkilöiden tuloveroa, yhteisöveroa ja ulkomailla asuvien tuloveroa koskevassa lainsäädännössä
- b) Espanjassa toteutetuista liiketoimista ilmoittaminen verohallinnolle luonnollisten henkilöiden tuloveroa, yhteisöveroa ja ulkomailla asuvien tuloveroa koskevien säännösten mukaisesti.”

5 Ulkomailla asuvien tuloverosta annetun lain 10 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisten, jotka ovat velvollisia maksamaan tämän veron, on nimettävä ennen Espanjasta saatuja tuloja koskevalle veroilmoitukselle varatun määräajan päättymistä Espanjassa asuva luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö edustamaan niitä suhteessa verohallintoon niille tästä verosta johtuvien velvollisuuksien osalta, jos nämä verovelvolliset harjoittavat toimintaansa kiinteän toimipaikan välityksellä, tämän lain 24 §:n 2 momentissa ja 38 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa tai silloin, kun verohallinto edellyttää tätä verovelvollisen Espanjasta saamien tulojen määrän tai erityispiirteiden vuoksi.

— —”

6 Luonnollisten henkilöiden tuloverosta sekä yhteisöveroa, ulkomailla asuvien tuloveroa ja varallisuusveroa koskevien lakien osittaisesta muuttamisesta 28.11.2006 annetun lain 35/2006 (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; BOE nro 285, 29.11.2006, s. 41734) 99 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yhteisöjen ja oikeushenkilöiden, mukaan luettuna verotuksessa sivuutettavat laskennalliset yksiköt, jotka suorittavat tämän lain soveltamisalaan kuuluvia tuloja, on pidätettävä lähdevero tai veroennakko asetuksella säädetyn suuruisena tulojen saajalle kuuluvan luonnollisten henkilöiden tuloveron ennakonkannon perusteella ja tilitettävä se valtiolle erikseen säädettävissä tilanteissa. Verovelvollisilla, jotka harjoittavat taloudellista toimintaa, on samat velvollisuudet tuloista, jotka ne suorittavat toimintaansa harjoittaessaan, samoin kuin luonnollisilla henkilöillä ja oikeushenkilöillä sekä muilla yhteisöillä, jotka eivät asu Espanjassa mutta jotka toimivat sen alueella kiinteän toimipaikan välityksellä tai joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa, suorittamistaan ansiotuloista ja muista tuloista, joista on velvollisuus pidättää lähdevero tai veroennakko, jotka ovat vähennyskelpoisia menoja ulkomailla asuvien tuloverosta annetun lain konsolidoidun toisinnon 24 §:n 2 momentissa tarkoitettujen tulojen saamiseksi.

— —

Yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain konsolidoidun toisinnon 86 §:n 1 momentin säännösten mukaisesti nimetyn edustajan, joka toimii palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella toimintaansa harjoittavan vakuutusyhtiön nimissä, on pidätettävä lähdevero

ja veroennakko Espanjassa toteutetuista liiketoimista.

Eläkerahastoilla, joiden kotipaikka on muussa Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja jotka tarjoavat Espanjassa Espanjan lainsäädännön alaisia ammatillisia lisäeläkkeitä koskevia järjestelmiä, on ammatillisia lisäeläkkeitä tarjoavien laitosten toiminnasta ja valvonnasta 3.6.2003 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/41/EY [(EUVL L 235, s. 10)] säännösten nojalla velvollisuus nimetä edustaja, joka asuu verotuksen kannalta Espanjassa ja joka edustaa niitä verovelvoitteiden osalta. Edustajan on pidätettävä lähdevero ja veroennakko Espanjassa toteutetuista liiketoimista.

— —”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja asian saattaminen unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi

7 Komissio kehotti 4.4. ja 1.12.2008 päivätyillä kirjeillä Espanjan kuningaskuntaa korjaamaan Espanjan sellaisten säännösten yhteensopimattomuuden EY 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 36 artiklan kanssa, joiden nojalla muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilla eläkerahastoilla, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä Espanjassa, vakuutusyhtiöillä, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, sekä tietyillä ulkomailla asuvilla yhteisöillä ja luonnollisilla henkilöillä on velvollisuus nimetä Espanjassa asuva veroedustaja.

8 Espanjan kuningaskunnan vastattua virallisiin huomautuksiin komissio osoitti 29.1.2010 tälle jäsenvaltiolle perustellun lausunnon, jossa se toisti virallisissa huomautuksissa selostetun alustavan tutkimuksen ja kehotti tätä jäsenvaltiota toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa.

9 Koska komissio ei ollut vakuuttunut Espanjan kuningaskunnan vastauksesta, se nosti nyt käsiteltävänä olevan kanteen. Se toteaa rajanneensa kanteen kohteen koskemaan Espanjan oikeudessa säädettyä velvollisuutta nimetä Espanjassa asuva veroedustaja ainoastaan tapauksissa, joissa ovat kyseessä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet eläkerahastot, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä Espanjassa, sekä vakuutusyhtiöt, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella.

10 Espanjan kuningaskunta esitti 15.3.2012 päivätyllä asiakirjalla unionin tuomioistuimen työjärjestyksen, sellaisena kuin se oli voimassa kanteen nostamishetkellä, 91 artiklan 1 kohdan ensimmäiseen alakohtaan perustuvan oikeudenkäyntiväitteen. Unionin tuomioistuin päätti 2.10.2012 käsitellä oikeudenkäyntiväitteen pääasian yhteydessä saman artiklan 4 kohdan mukaisesti.

11 Ranskan tasavalta hyväksyttiin unionin tuomioistuimen presidentin 9.5.2012 antamalla määräyksellä väliintulijaksi tukemaan Espanjan kuningaskunnan vaatimuksia.

Kanne

Tutkittavaksi ottaminen

Asianosaisten lausumat

12 Espanjan kuningaskunta vetoaa oikeudenkäyntiväitteensä tueksi kolmeen perusteluun. Se väittää ensiksi, että käyttäessään kannekirjelmässä esitetystä vaatimuksista ilmaisua ”muun muassa” komissio ei ole rajoittanut kanteensa kohdetta tyhjentävästi ja täsmällisesti. Toiseksi kyseinen jäsenvaltio katsoo, että komissio on virheellisesti vedonnut kanteensa tueksi kahteen

Espanjan oikeuden säännökseen eli ulkomailla asuvien tuloverosta annetun lain 10 §:ään ja yleisen verolain 47 §:ään. Espanjan kuningaskunta väittää, että ensimmäisellä säännöksellä ei ole mitään yhteyttä komission kanteessa tarkoitettuihin tilanteisiin ja että jälkimmäisessä säännöksessä vain vahvistetaan Espanjan verojärjestelmän periaatteet ja yleiset säännökset eikä se koske erityistapauksia, joissa on nimettävä veroedustaja. Kolmanneksi Espanjan kuningaskunta väittää, että komissio ei ole selvästi täsmentänyt, onko niin, että jäsenvaltio ei voi missään tapauksessa asettaa ulkomailla asuville velvollisuutta nimetä tällainen edustaja, vai voidaanko tästä säännöstä tehdä tiettyjä poikkeuksia, mikäli tälle on perusteltu syytä.

13 Komissio kiistää Espanjan kuningaskunnan oikeudenkäyntiväitteensä tueksi esittämät perustelut.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

14 Työjärjestyksen 38 artiklan 1 kohdan c alakohdasta, sellaisena kuin se oli voimassa kannetta nostettaessa, ja siihen liittyvästä oikeuskäytännöstä ilmenee, että kannekirjelmässä on mainittava oikeudenkäynnin kohde ja yhteenveto perusteista ja että näiden mainintojen on oltava riittävän selkeitä ja täsmällisiä, jotta vastaaja voi valmistella puolustuksensa ja jotta unionin tuomioistuin voi harjoittaa valvontaansa. Tästä johtuu, että niiden oleellisten tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen, joihin kanne perustuu, on ilmentävä johdonmukaisesti ja ymmärrettävästi itse kannekirjelmän tekstistä ja että kannekirjelmässä esitetyt vaatimukset on muotoiltava yksiselitteisesti, jottei unionin tuomioistuin lausuisi kanteen ulkopuolelta tai jättäisi lausumatta jostakin perusteesta (ks. tuomio komissio v. Espanja, C-360/11, EU:C:2013:17, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 Komission kanne täyttää nämä vaatimukset nyt käsiteltävässä asiassa.

16 Vaikka näet kannekirjelmässä esitetyissä vaatimuksissa käytetään ilmaisua "muun muassa", sekä näistä vaatimuksista että kanteessa selostetuista perusteista käy yksiselitteisesti ilmi, että komission kanne koskee Espanjan oikeudessa säädettyä velvollisuutta nimetä Espanjassa asuva veroedustaja kahdessa yksilöidyssä tapauksessa, joissa ovat kyseessä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet eläkerahastot, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä Espanjassa, sekä vakuutusyhtiöt, jotka ovat sijoittautuneet muihin jäsenvaltioihin ja harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella. Lisäksi vastaajana olevan jäsenvaltion toimittamista kirjelmistä käy ilmi, että kanne on muotoiltu riittävän selkeästi ja täsmällisesti, koska se on keskittänyt puolustuksensa koskemaan näitä kahta yksilöityä tapausta.

17 Näin ollen Espanjan kuningaskunnan oikeudenkäyntiväitteensä tueksi esittämä ensimmäinen perustelu on hylättävä.

18 Lisäksi on todettava, että koska kanne koskee vain mainittuja kahta yksilöityä tapausta, ei voida väittää, että komissio on toiminut virheellisesti, koska ei ole selvästi ottanut kantaa siihen, voiko ulkomailla asuvan velvollisuus nimetä Espanjassa asuva veroedustaja muissa olosuhteissa olla unionin oikeuden nojalla mahdollisesti oikeutettu. Myös kyseisen jäsenvaltion esittämä kolmas perustelu on näin ollen hylättävä.

19 Espanjan kuningaskunnan oikeudenkäyntiväitteensä yhteydessä esittämästä toisesta perustelusta komissio toteaa perustellusti, että koska sen kanteessa on selvästi määritelty kanteen kohde, se, että tämän toimielimen mainitsemilla kansallisen oikeuden tietyillä säännöksillä ei mahdollisesti ole merkitystä asian kannalta, ei saa aikaan sitä, että kanne olisi jätettävä tutkimatta. Näin on erityisesti, koska kyseinen jäsenvaltio myöntää oikeudenkäyntiväitettä koskevassa hakemuksessaan, että komission kannekirjelmässään mainitsevat kaksi kansallisen oikeuden säännöstä eli eläkejärjestelyjen ja rahastojen sääntelystä annetun lain 46 §:n c kohta ja

yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain 86 §:n 1 momentti ovat merkityksellisiä asian kannalta.

20 Tästä seuraa, että Espanjan kuningaskunnan esittämä oikeudenkäyntiväite on hylättävä.

Asiakysymys

SEUT 56 artiklan noudattamatta jättäminen

– Asianosaisten lausumat

21 Komissio väittää, että muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneille eläkerahastoille, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä tässä jäsenvaltiossa, ja vakuutusyhtiöille, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, asetetulla velvollisuudella nimetä tässä jäsenvaltiossa asuva veroedustaja rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta. Yhtäältä tästä velvollisuudesta aiheutuu ylimääräinen kustannus näille eläkerahastoille ja vakuutusyhtiöille. Toisaalta kyseessä on myös palvelujen tarjoamisen vapauteen kohdistuva rajoitus sellaisten henkilöiden ja yritysten kannalta, jotka ovat sijoittautuneet muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan ja jotka haluavat tarjota verotukselliseen edustamiseen liittyviä palveluja Espanjassa toimiville yhteisöille tai luonnollisille henkilöille.

22 Espanjan kuningaskunta ja väliintulijana oleva Ranskan tasavalta eivät kiistä kyseisten toimenpiteiden rajoittavaa luonnetta.

23 Espanjan kuningaskunta katsoo, että velvollisuus nimetä Espanjassa asuva veroedustaja voidaan oikeuttaa tehokasta verovalvontaa ja veropetosten estämistä koskevalla tarpeella. Lisäksi se väittää, että kyseisillä toimenpiteillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden yleistä etua koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.

24 Espanjan kuningaskunta väittää tässä yhteydessä, että ulkomailla asuvien verovelvollisten osalta valvonnan intensiteetti ja veropetosten estämistä koskevien toimenpiteiden tehokkuuden aste ovat huomattavasti korkeammat, jos käytettävissä on veroedustajan kaltainen välitön yhteydenpitotaho. Sitä vastoin kyseisiä tavoitteita ei sen mukaan saavuteta yhtä tehokkaasti tietojen vaihtoa ja saatavien perintää koskevan eri jäsenvaltioiden viranomaisten keskinäisen avunannon avulla, sellaisena kuin siitä on säädetty jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetussa direktiivissä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129; jäljempänä direktiivi 77/799), ja keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 26.5.2008 annetussa neuvoston direktiivissä 2008/55/EY (EUVL L 150, s. 28).

25 Vastaajana oleva jäsenvaltio katsoo, että näillä direktiiveillä perustetun järjestelmän tehottomuuden osoittaa se, että ne on kumottu hallinnollista yhteistyötä ja avunantoa saatavien perinnässä koskevien välineiden uudistuksen yhteydessä. Lisäksi tämä jäsenvaltio esittää tietoja, jotka tukevat saatavien perinnän vähäistä määrää Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisille vuonna 2011 tehtyjen kahdeksan pyynnön ja muille jäsenvaltioille vuosina 2005–2009 tehtyjen pyyntöjen seurauksena.

26 Espanjan kuningaskunta väittää, että koska Espanjan verohallinnon edellyttämät tietyt tiedot, joista on tehtävä veroilmoitus, ovat luonteeltaan yleisiä ja koska niitä ei ole välttämättä tai yksinomaan tarkoitettu veron laskemista varten, näihin ilmoituksiin sisältyvät tiedot eivät kuulu direktiivin 77/799 soveltamisalaan. Näin ollen verojen tehokas soveltaminen edellyttää ennalta

nimettyä henkilöä, johon Espanjan verohallinto voi olla yhteydessä eri menettelyjen kuluessa.

27 Espanjan kuningaskunta toteaa ammatillisista lisäeläkejärjestelyistä peräisin olevista tuloista kannettavan veron maksamisen osalta, että muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneiden eläkerahastojen, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä tässä jäsenvaltiossa, sekä vakuutusyhtiöiden, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, tapauksessa veroedustajan valta tai velvollisuus pidättää lähdevero tai maksaa veroennakko valtiolle eläkejärjestelyjen ja rahastojen sääntelystä annetun lain 46 §:n c kohdan ja yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain 86 §:n 1 momentin a kohdan mukaisesti heijastaa 28.11.2006 annetun lain 99 §:n 2 momentissa säädettyä velvollisuutta tehdä pidätys ansiotuloista. Vaikka Espanjaan sijoittautuneet eläkerahastoja hallinnoivat järjestöt tekevät viimeksi mainitun säännöksen nojalla tämän pidätyksen itse, se, että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet eläkerahastot ja vakuutusyhtiöt nimeävät Espanjassa asuvan veroedustajan erityisesti kyseisen pidätyksen tekemistä varten, voidaan oikeuttaa pidätyksen määrän laskemisen monimutkaisuudella. Mikäli kyseisillä ulkomailla asuvilla yhteisöillä ei olisi tällaista velvollisuutta tehdä pidätys, viimeksi mainitut saisivat taloudellisen edun verrattuna Espanjaan sijoittautuneisiin yhteisöihin, mikä loukkaisi yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja häittäisi sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa.

28 Lisäksi Espanjan kuningaskunta toteaa kumonneensa yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain 86 §:n 1 momentissa säädetyn, veroedustajan asumista Espanjassa koskevan edellytyksen nyt käsiteltävän, sitä vastaan aloitetun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn johdosta kestävästä taloudesta 4.3.2011 annetulla lailla 2/2011 (Ley 2/2011 de Economía Sostenible; BOE nro 55, 5.3.2011, s. 25033), vaikka tämän jäsenvaltion mukaan kyseisellä edellytyksellä voitiin paremmin taata verovelvoitteiden tehokas täyttäminen.

29 Ranskan tasavalta toteaa Espanjan kuningaskunnan tueksi, että riidanalainen lainsäädäntö voidaan oikeuttaa tarpeella taata veronkannon tehokkuus ja unionin tuomioistuin on katsonut tämän tarpeen olevan yleistä etua koskeva pakottava syy. Lainsäädäntö on omiaan takaamaan tämän tavoitteen saavuttamisen, koska se yksinkertaistaa ja nopeuttaa veron kantamista ja perimistä. Koska veroedustajat ovat Espanjan verohallinnon valvonnan alaisia, viimeksi mainitut viranomaiset voivat taata kyseisen veronmaksun pakkotäytäntöönpanon. Lisäksi unionin tuomioistuin on katsonut tuomiossa FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) ja tuomiossa X (C-498/10, EU:C:2012:635), että lähdeverotusmenettely ja sen takeena oleva verovastuujärjestelmä ovat laillinen ja asianmukainen keino varmistaa verottavan jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen henkilön tulojen verottaminen.

30 Ranskan tasavalta toteaa riidanalaisesta lainsäädännöstä johtuvan velvollisuuden oikeasuhteisuudesta, että muista mahdollisuuksista ei aiheudu vähemmän haittoja kuin velvollisuudesta nimetä Espanjassa asuva veroedustaja. Ensinnäkin ulkomailla asuvien eläkerahastojen ja vakuutusyhtiöiden Espanjassa asuvien asiakkaiden velvollisuus maksaa itse lähdevero tarkoittaisi ylimääräistä hallinnollista rasitetta sekä riskejä verovastuun alalla, mikä tekisi rajat ylittävistä palveluista vähemmän houkuttelevia kuin Espanjassa asuvien toimijoiden tarjoamista palveluista.

31 Toiseksi tuomion X (EU:C:2012:635) 50 ja 51 kohdasta käy Ranskan tasavallan mukaan ilmi, että se, että vero kannettaisiin ulkomaiselta palveluntarjoajalta, merkitsisi huomattavaa räsitusä kyseiselle palvelujen tarjoajalle, joka saattaisi olla vähemmän halukas tarjoamaan palveluja kyseisessä jäsenvaltiossa. Kyseisen palvelujen tarjoajan työntekijöiden työtaakka kasvaisi entisestään, koska niiden olisi täytettävä toisen jäsenvaltion lainsäädäntöön perustuvia verovelvoitteita ja niiden pitäisi tästä syystä täyttää veroilmoitus vieraalla kielellä.

32 Ranskan tasavalta väittää, että nyt käsiteltävä asia eroaa tuomion komissio v. Belgia (C-522/04, EU:C:2007:405) taustalla olleesta asiasta. Sen mukaan yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuossa tuomiossa kolmen päällekkäisen perusteen nojalla, että velvollisuudella nimetä kyseisessä jäsenvaltiossa asuva veroedustaja ylitettiin se, mikä on tarpeen kyseisistä vakuutus sopimuksista maksettavan vuotuisen veron maksamisen turvaamiseksi. Sen mukaan yhteisöjen tuomioistuin totesi erityisesti, että vakuutettu on Belgian oikeuden nojalla henkilökohtaisesti vastuussa kyseisestä verosta silloin, kun kyseinen sopimus on tehty muualle kuin Belgiaan sijoittautuneen vakuutuksenantajan kanssa. Tämä peruste ei Ranskan tasavallan mukaan täyty nyt käsiteltävässä asiassa, koska Espanjan lainsäädännössä säädetään, että ainoastaan Espanjassa asuva veroedustaja on vastuussa ulkomailla asuvien eläkerahastojen ja sellaisten vakuutusyhtiöiden, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, maksettaviksi kuuluvista veroista.

33 Vaikka komissio myöntääkin, että Espanjan kuningaskunnan mainitsemaä tavoitteet, joilla se perustelee velvollisuutta nimetä Espanjassa asuva veroedustaja kanteessa tarkoitetuissa tapauksissa, ovat oikeutettuja, se riitauttaa tämän jäsenvaltion ja Ranskan tasavallan väitteet, joiden mukaan mainittu velvollisuus on tarpeen niiden saavuttamiseksi.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

34 Aluksi on todettava, että nyt käsiteltävän kanteen kohteen osalta, sellaisena kuin se on selostettu nyt annettavan tuomion 16 kohdassa, on kiistatonta, että asiaa koskevan Espanjan lainsäädännön nojalla muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneilla eläkerahastoilla, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä tässä jäsenvaltiossa, sekä vakuutusyhtiöillä, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, on velvollisuus nimetä Espanjassa asuva veroedustaja.

35 Kuten nyt annettavan tuomion 12 kohdasta kuitenkin käy ilmi, Espanjan kuningaskunta väittää, että komission viittaamilla Espanjan oikeuden kahdella säännöksellä ei ole merkitystä asian kannalta. Kyseinen toimielin myöntää, että ulkomailla asuvien tuloverosta annetun lain 10 § koskee velvollisuutta nimetä edustaja olosuhteissa, jotka eivät liity nyt käsiteltävän kanteen kohteeseen. Koska komissio on yleisen verolain 47 §:n osalta tyytynyt toteamaan, että kyseessä on perussäännös, jossa velvoitetaan muualla kuin Espanjassa asuvat verovelvolliset nimeämään tässä jäsenvaltiossa asuva veroedustaja, se ei osoita, että tämän säännöksen muuttaminen tai kumoaminen olisi tarpeen väitetyn jäsenyysvelvoitteen noudattamatta jättämisen päättämiseksi.

36 Näissä olosuhteissa ainoastaan eläkejärjestelyjen ja rahastojen sääntelystä annetun lain 46 §:n c kohta ja yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain 86 §:n 1 momentti, joiden vastaajana oleva jäsenvaltio on lisäksi myöntänyt olevan merkityksellisiä asian kannalta, voidaan ottaa huomioon käsiteltävänä olevan kanteen yhteydessä.

37 On todettava, että eläkerahastojen ja vakuutusyhtiöiden tarjoamat ammatillisiin lisäeläkejärjestelyihin liittyvät palvelut ovat SEUT 57 artiklassa tarkoitettuja palveluja. Tällaiset palvelut nimittäin kattavat suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus, jonka olennainen piirre on se, että se on kyseisten suoritusten taloudellinen vastike (ks. analogisesti tuomio komissio v.

Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, 28 kohta).

38 On myös korostettava, että yhtenäismarkkinoiden näkökulmasta ja niiden tavoitteiden toteutumisen mahdollistamiseksi SEUT 56 artiklassa kielletään kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltaminen, joiden vuoksi SEUT 57 artiklassa tarkoitettu palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä (ks. tuomio komissio v. Belgia, EU:C:2014:24, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa kielletään muun muassa jäsenvaltion lainsäädäntö, joka on omiaan estämään palvelujen tarjoajan, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja tarjoaa siellä laillisesti samankaltaisia palveluja, toiminnan tai haittaamaan sitä enemmän (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Belgia, EU:C:2007:405, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Espanjan kuningaskunta ei ole kiistänyt nyt käsiteltävässä asiassa sitä, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö on palvelujen tarjoamisen vapautteen kohdistuva rajoitus, joka on lähtökohtaisesti vastoin SEUT 56 artiklaa.

41 Kuten komissio näet toteaa perustellusti, velvollisuudesta nimetä veroedustaja Espanjassa aiheutuu ylimääräisiä kustannuksia muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneille eläkerahastoille, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä tässä jäsenvaltiossa, ja vakuutusyhtiöille, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella. Siitä aiheutuu näin ollen, että näiden yhteisöjen on vaikeampaa ja vähemmän houkuttelevaa tarjota palveluja Espanjassa asuville henkilöille kuin tapauksessa, jossa Espanjaan sijoittautuneet yhteisöt, joilla ei ole tällaista velvollisuutta, tarjoavat samanlaisia palveluja samoille henkilöille. Lisäksi sillä, että edustajan on asuttava Espanjassa, rajoitetaan sellaisten muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneiden henkilöiden ja yritysten palvelujen tarjoamisen vapautta, jotka haluavat tarjota verotukselliseen edustamiseen liittyviä palveluja Espanjassa toimiville yhteisöille tai luonnollisille henkilöille.

42 Unionin tuomioistuimen hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan silti hyväksyä edellyttäen, että niillä on yleisen edun mukainen tavoite, että niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. tuomio van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Kun kansalliset viranomaiset toteuttavat toimenpiteitä, jotka poikkeavat unionin oikeudessa vahvistetuista periaatteista, niiden on näytettävä kussakin yksittäistapauksessa toteen, että kyseinen edellytys täyttyy. Niiden oikeuttamisperusteiden tueksi, joihin jäsenvaltio voi vedota, on esitettävä kyseisen jäsenvaltion toteuttaman toimenpiteen tavoitteeseensa soveltuvuutta ja oikeasuhteisuutta koskeva analyysi sekä täsmällisiä tietoja, joilla sen väitteitä voidaan tukea (ks. tuomio komissio v. Belgia, EU:C:2014:24, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Espanjan kuningaskunta vetoaa oikeutuksena nyt annettavan tuomion 41 kohdassa yksilöidylle rajoittaville vaikutuksille tehokasta verovalvontaa ja veropetosten estämistä koskevaan tarpeeseen.

45 Unionin tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, että veronkierron ehkäiseminen ja verovalvonnan tehokkuus voivat olla sellaisia syitä, joilla voidaan perustella EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoituksia (ks. tuomio *Strojírny Prostřov ja ACO Industries Tábor*, C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Samoin Ranskan tasavallan väliintulokirjelmässään vetoama tarve taata veronkannon tehokkuus on yleistä etua koskeva pakottava syy, joka voi oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen (ks. tuomio *X*, EU:C:2012:635, 39 kohta).

47 Tässä yhteydessä on todettava, että tietojen antamista ja valtiolle kuuluvien määrien pidättämisestä ja näiden määrien maksamista valtiolle koskevat velvollisuudet, jotka riidanalaisessa lainsäädännössä tarkoitettujen veroedustajien on täytettävä muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneiden eläkerahastojen ja vakuutusyhtiöiden puolesta, ovat keinoja, joilla voidaan taata ammatillisista lisäeläkejärjestelyistä maksettujen veronalaisten tulojen osalta veronkannon tehokkuus.

48 Espanjan kuningaskunta, jota Ranskan tasavalta tukee, esittää sen kysymyksen osalta, ylitetäänkö kyseisellä lainsäädännöllä se, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, useita perusteluja, jotka koskevat tässä lainsäädännössä tarkoitetuille veroedustajille kuuluvia velvoitteita ja vastuita.

49 Ensinnäkin siltä osin kuin kyseessä on kannettavaa veroa ja sen kantamista koskevien tietojen saaminen tehokasta verovalvontaa ja veropetosten estämistä varten, on muistutettava yhtäältä, että direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa muun muassa tuloverojen asianmukaisen määräämisen (ks. analogisesti tuomio komissio v. Belgia, EU:C:2007:405, 52 kohta).

50 Toisaalta erityisesti tuloverojen kantamisen osalta on todettava, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että jäsenvaltioiden viranomaisten välillä unionin tasolla olevat yhteistyömekanismit, joista on säädetty muun muassa direktiivissä 2008/55, ovat riittäviä, jotta kyseinen jäsenvaltio voi kantaa veron toisessa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Espanjan kuningaskunnan esittämiä perusteluja ja todisteita, joilla se pyrkii osoittamaan direktiiveillä 77/799 ja 2008/55 käyttöön otettujen mekanismien tehottomuuden ja siten tarpeen nimetä veroedustaja tietojen välittämisen ja veron kantamisen varmistamiseksi, ei voida hyväksyä. Yhtäältä se, että kyseiset direktiivit on kumottu ja korvattu uusilla direktiiveillä, ei ole sellaisenaan osoitus siitä, että niillä perustetut mekanismit eivät olleet tehokkaita tietojen välittämisen ja muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhteisöjen hallinnoimista ammatillisista lisäeläkejärjestelyistä peräisin olevista tuloista maksettavien verojen kantamisen osalta. Toisaalta on kiistatonta, että vastineeseen liitetyt tilastot, jotka koskevat saatavien perinnän astetta, eivät koske verojen kantamiseen tällä alalla liittyviä pyyntöjä. Kuten komissio on todennut istunnossa, näiden tilastojen näyttöarvoa heikentää lisäksi se, että asiassa ei ole todettu, että täyttämättä jääneet pyynnöt oli esitetty pätevästi tai että niitä ei ollut peruutettu myöhemmin. Kyseiset tilastot eivät siten ole merkityksellinen ja täsmällinen seikka, jolla voitaisiin tukea Espanjan kuningaskunnan nyt käsiteltävässä asiassa esittämiä perusteluja.

52 Espanjan kuningaskunta viittaa toiseksi veroedustajille kansallisen lainsäädännön mukaan kuuluviin velvollisuuksiin, jotka koskevat tietojen välittämistä, mikä ei sen mukaan kuulu direktiivin 77/799 soveltamisalaan, sekä lähdeveron pidättämistä ja veroennakon maksamista valtiolle.

53 Tässä yhteydessä on todettava aluksi, että – toisin kuin kyseinen jäsenvaltio väittää kirjelmissään – komission kanne ei koske veronpidätysvelvollisuutta sellaisenaan vaan velvollisuutta nimetä veroedustaja erityisesti tämän pidätyksen tekemistä varten. Komissio ei siten vaadi kumoamaan lähdeverotusmenettelyä muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhteisöjen hallinnoimista ammatillisista lisäeläkejärjestelyistä peräisin olevien tulojen osalta. Myöskään sillä, että unionin tuomioistuin on erityisesti tuomiossa X (EU:C:2012:635) katsonut, että lähdeverotusmenettely on laillinen ja asianmukainen keino taata veronkannon tehokkuus, ei ole merkitystä nyt käsiteltävän kanteen kannalta.

54 Nyt annettavan tuomion 52 kohdassa mainittujen velvoitteiden osalta on todettava, että tuomion komissio v. Belgia (EU:C:2007:405) 53–55 kohdassa on katsottu, että siltä osin kuin kyse on muualle kuin Belgiaan sijoittautuneen vakuutusyhtiön kanssa tehdyistä vakuutus sopimuksista maksettavasta vuotuisesta verosta, siitä, että vakuutettu on kansallisen oikeuden nojalla henkilökohtaisesti vastuussa tästä verosta, johtuu, että tähän lainsäädäntöön sisältyy sellaisia toimenpiteitä, jotka täyttävät tämän veron maksamisen turvaamisen tavoitteen ja jotka vaikuttavat vähemmän haitallisesti palvelujen tarjoamisen vapauteen kuin Belgiassa asuvan vastaavan edustajan nimeämistä koskeva velvollisuus.

55 Vaikka unionin tuomioistuimelle nyt käsiteltävässä asiassa toimitetuista kirjelmistä ei käy ilmi, että muualle kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneiden yhteisöjen hallinnoimista ammatillisista lisäeläkejärjestelyistä peräisin olevien tulojen Espanjassa asuva saaja on Espanjassa henkilökohtaisesti vastuussa näistä suorituksista kannettavasta verosta, on kuitenkin niin, toisin kuin Espanjan kuningaskunta väittää Ranskan tasavallan tukemana, että tuossa tuomiossa vahvistetut periaatteet ovat sovellettavissa nyt käsiteltävänä olevaan asiaan.

56 Espanjan kuningaskunta ei näet ole osoittanut tavalla, joka täyttäisi nyt annettavan tuomion 43 kohdassa selostetut edellytykset, että tietojen antamista ja lähdeveron pidättämistä ja veroennakon maksamista valtiolle koskevia velvollisuuksia ei voitaisi täyttää riidanalaisissa olosuhteissa keinoilla, jotka vaikuttavat vähemmän haitallisesti SEUT 56 artiklaan kuin Espanjassa asuvan veroedustajan nimeäminen. Vastaajana oleva jäsenvaltio ei ole erityisesti esittänyt perusteluja, joilla kumottaisiin komission väite, jonka mukaan ulkomailla asuvat eläkerahastot ja vakuutusyhtiöt voisivat täyttää nämä velvoitteet itse Espanjassa asuvien eläkerahastojen ja vakuutusyhtiöiden tapaan, ilman että kyseisten ulkomailla asuvien yhteisöjen pitäisi vastata Espanjassa asuvan veroedustajan nimeämisestä aiheutuvista välttämättömistä kustannuksista.

57 Tätä koskevan, tuomion X (EU:C:2012:635) 50 kohtaan perustuvan sen väitteen osalta, jonka mukaan veronpidätysvelvollisuus merkitsisi huomattavaa rasitusta ulkomailla asuville eläkerahastoille ja vakuutusyhtiöille, jotka saattaisivat olla vähemmän halukkaita tarjoamaan palveluja Espanjassa, ei voida sulkea pois mahdollisuutta, että tietyissä tapauksissa kustannukset, joita näille yhteisöille aiheutuisi, jos ne hoitaisivat itse ne tehtävät, jotka niillä on velvollisuus antaa veroedustajansa tehtäväksi, voivat olla yhtä suuria tai jopa suurempia kuin veroedustajan nimeämisestä aiheutuvat kustannukset.

58 Kuten komissio kuitenkin toteaa, kansallisella lainsäädännöllä, jossa tarjotaan muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneille eläkerahastoille, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä tässä jäsenvaltiossa, ja vakuutusyhtiöille, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, mahdollisuus joko nimetä veroedustaja tai täyttää itse nämä tehtävät sen mukaan, kumpaa vaihtoehtoa ne pitäisivät taloudellisesti edullisempana, vaikutettaisiin vähemmän haitallisesti palvelujen tarjoamisen vapauteen kuin kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä asetetulla, tällaisen edustajan nimeämistä koskevalla yleisellä velvollisuudella (ks. analogisesti tuomio komissio v. Portugali, C?267/09, EU:C:2011:273, 47 kohta ja tuomio National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785,

69–73 kohta).

59 Lisäksi Espanjan kuningaskunta tyytyy toteamaan veroedustajan Espanjassa asumista koskevan edellytyksen oikeuttamisen osalta yhtäältä, että tämä edellytys on kumottu yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain 86 §:n 1 momenttiin vuonna 2011 tehdyllä muutoksella, ja toisaalta, että kyseisellä edellytyksellä voidaan taata paremmin kyseisten verovelvoitteiden tehokas täyttäminen.

60 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kun arvioidaan sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä unionin tuomioistuimien voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia (ks. tuomio komissio v. Belgia, C-421/12, EU:C:2014:2064, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Lisäksi pelkällä väitteellä siitä, että veroedustajan asuinpaikkaa koskevalla edellytyksellä taataan paremmin veroedustajalle kuuluvien velvoitteiden tehokas täyttäminen, ei ole merkitystä esillä olevan asian kannalta. On totta, että veroviranomaisten saattaa olla vaikeampaa valvoa tällaista edustajaa, mikäli tämä on toisessa jäsenvaltiossa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi, että hallinnolliset vaikeudet eivät ole riittävä peruste unionin oikeudessa taatun perusvapauden rajoittamiselle (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Ranska, C-334/02, EU:C:2004:129, 29 kohta; tuomio Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 54 kohta ja tuomio van Caster, EU:C:2014:2269, 56 kohta).

62 Tästä seuraa, että riidanalaisella lainsäädännöllä ylitetään se, mikä on tarpeen nyt annettavan tuomion 44 ja 46 kohdassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi.

63 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 56 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut säännöksiä, jotka sisältyvät eläkejärjestelyjen ja rahastojen sääntelystä annetun lain 46 §:n c kohtaan ja yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain 86 §:n 1 momenttiin ja joiden nojalla muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneilla eläkerahastoilla, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä tässä jäsenvaltiossa, sekä vakuutusyhtiöillä, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, on velvollisuus nimetä Espanjassa asuva veroedustaja.

ETA-sopimuksen 36 artiklan noudattamatta jättäminen

– Asianosaisten lausumat

64 Espanjan kuningaskunta, jota Ranskan tasavalta tukee, katsoo, että komission vetoama pääasiallinen syy katsoa, että kyseessä oleva Espanjan lainsäädäntö on suhteeton, on, että jäsenvaltioiden välillä on keskinäistä apua veroasioissa koskevia mekanismeja direktiivien 77/799 ja 2008/55 nojalla. Ne toteavat, että näissä direktiiveissä luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei ole olemassa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten ja kolmansien maiden toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun kyseinen kolmas maa ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta. Tällaisen sitoumuksen puuttuessa on niiden mukaan katsottava, että velvollisuudella nimetä veroedustaja ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen veron tehokkaan kantamisen takaamiseksi.

65 Komissio myöntää, että velvollisuus nimetä veroedustaja voi olla oikeutettu Euroopan talousalueen osalta, kun Islannin tasavallan, Liechtensteinin ruhtinaskunnan tai Norjan kuningaskunnan kanssa ei ole tehty keskinäistä apua veroasioissa koskevaa kahdenvälistä sopimusta, edellyttäen, että tällä velvollisuudella ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen, jotta voidaan taata

verovalvonnan tehokkuus ja ehkäistä veronkierto.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

66 On todettava, että ETA-sopimuksen 36 artikla vastaa SEUT 56 artiklaa. Näin ollen nyt annettavan tuomion 40 kohdassa todetun palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen on katsottava olevan lähtökohtaisesti myös kyseisen 36 artiklan vastainen.

67 On todettava, että – kuten nyt annettavan tuomion 49–61 kohdasta ilmenee – tätä rajoitusta ei ole katsottu voitavan oikeuttaa SEUT 56 artiklan osalta tehokasta verovalvontaa, veropetosten estämistä tai veronkannon tehokkuuden takaamista koskevalla tarpeella, koska sillä ylitetään se, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Tämä päätelmä perustuu siihen, että jäsenvaltioiden viranomaisten välillä unionin tasolla on yhteistyömekanismeja, jotka ovat riittäviä, jotta Espanjan kuningaskunta voi saavuttaa mainitut tavoitteet nyt käsiteltävässä asiassa.

68 Direktiiveissä 77/799 ja 2008/55 luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei kuitenkaan ole olemassa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten ja kolmansien maiden toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun kyseinen kolmas maa ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta (ks. tuomio komissio v. Espanja, EU:C:2012:439, 96 kohta).

69 Espanjan kuningaskunta toteaa tässä yhteydessä nimenomaisesti, että se ei ole tehnyt sopimusta tietojenvaihdosta Liechtensteinin ruhtinaskunnan kanssa. Koska myöskään komissio ei väitä, että vastaajana olevan jäsenvaltion ja ETA-sopimuksen sopimuspuolten, jotka eivät ole Euroopan unionin jäsenvaltioita, välillä olisi keskinäistä apua veroasioissa koskevia kahdenvälisiä sopimuksia, se ei ole näyttänyt, että olisi olemassa riittäviä tietojenvaihtoa ja yhteistyötä koskevia mekanismeja, jotta Espanjan kuningaskunta voisi saada maksettavaa veroa ja sen kantamista koskevia tietoja (ks. analogisesti tuomio komissio v. Portugali, EU:C:2011:273, 56 kohta ja tuomio komissio v. Espanja, EU:C:2012:439, 98 kohta).

70 Näissä olosuhteissa ei voida katsoa näytetyksi, että velvollisuudella nimetä Espanjassa asuva veroedustaja ylitetään se, mikä on tarpeen, jotta voidaan taata verovalvonnan tehokkuus ja ehkäistä veronkierto.

71 Näin ollen komission kanne on hylättävä siltä osin kuin siinä vaaditaan toteamaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut ETA-sopimuksen 36 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

Oikeudenkäyntikulut

72 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 3 kohdassa määrätään, että jos yksi tai useampi asianosaisen vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen hyväksi, asianosaiset vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Koska yksi tai useampi sekä komission että Espanjan kuningaskunnan vaatimuksista on ratkaistu toisen asianosaisen hyväksi, on määrättävä, että ne vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

73 Työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan, jonka mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan, nojalla on määrättävä, että Ranskan tasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 56 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut säännöksiä, jotka sisältyvät eläkejärjestelyjen ja rahastojen sääntelystä annetun lain konsolidoidun toisinnon hyväksymisestä 29.11.2002 annetun kuninkaan asetuksen 1/2002 (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) 46 §:n c

kohtaan ja yksityisen vakuutustoiminnan järjestämisestä ja valvonnasta annetun lain konsolidoidun toisinnon hyväksymisestä 29.10.2004 annetun kuninkaan asetuksen 6/2004 (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) 86 §:n 1 momenttiin ja joiden nojalla muihin jäsenvaltioihin kuin Espanjan kuningaskuntaan sijoittautuneilla eläkerahastoilla, jotka tarjoavat ammatillisia lisäeläkejärjestelyjä tässä jäsenvaltiossa, ja vakuutusyhtiöillä, jotka harjoittavat toimintaansa Espanjassa palvelujen tarjoamisen vapauden perusteella, on velvollisuus nimetä Espanjassa asuva veroedustaja.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Euroopan komissio, Espanjan kuningaskunta ja Ranskan tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.