

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2014. december 11.(*)

„Tagállami kötelezettségszegés – EUMSZ 56. cikk és az EGT-Megállapodás 36. cikke – Más tagállamokban székhellyel rendelkező nyugdíjalapok és biztosítótársaságok Spanyolországban kínált szolgáltatásai – Foglalkoztatói nyugellátási rendszerek – Spanyolországi illetőségű adóügyi képviselő kijelölésére vonatkozó kötelezettség – Korlátozó jelleg – Igazolás – Az adóellenőrzések hatékonysága és az adókikerülés elleni küzdelem – Arányosság”

A C-678/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt 2011. december 22-én

az **Európai Bizottság** (képviseli F. Jimeno Fernández és W. Roels, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Spanyol Királyság** (képviseli: A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

támogatja:

a **Francia Köztársaság** (képviselik: G. de Bergues, D. Colas és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, C. Vajda (előadó), A. Rosas, Juhász E. és D. Šváby bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. június 12-i tárgyalásra,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Európai Bizottság keresetében azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Spanyol Királyság – mivel elfogadta és hatályban tartotta a nyugdíjrendszer és a nyugdíjalap szabályozásáról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt változatát jóváhagyó 2002. november

29?i 1/2002. sz. törvényerej? rendelet (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulaci3n de los Planes y Fondos de Pensiones, a BOE 2002. december 13?i 298. száma, 43361. o.; a továbbiakban: a nyugdíjrendszer és a nyugdíjalap szabályozásáról szóló törvény) 46. cikke c) pontjának, a magánbiztosítók szervezésér?l és ellen?rzésér?l szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt változatát jóváhagyó 2004. október 29?i 6/2004. sz. királyi törvényerej? rendelet (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenaci3n y supervisi3n de los seguros privados, a BOE 2004. november 5?i 267. száma, 36602. o.; a továbbiakban: a magánbiztosítók szervezésér?l és ellen?rzésér?l szóló törvény) 86. cikkének, a 2006. november 29?i az adócsalás megelőzésére vonatkozó intézkedésér?l szóló 36/2006. sz. törvénnyel (Ley de medidas para la prevenci3n del fraude fiscal, a BOE 2006. november 30?i 286. száma, 42087. o.) módosított, a külföldiek jövedelmének adóztatásáról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt változatát jóváhagyó 2004. március 5?i 5/2004. sz. királyi törvényerej? rendelet (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, a BOE 2004. március 12?i 62. száma, 11176. o.) 10. cikkének és a 2003. december 17?i 58/2003. sz. általános adótörvény (Ley 58/2003, General Tributaria, a BOE 2003. december 18?i 302. száma, 44987. o.; a továbbiakban: általános adótörvény) 47. cikkének azon rendelkezéseit, amelyek alapján a Spanyol Királyságtól eltér? tagállamokban székhellyel rendelkező és az el?bbi tagállamban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapok, valamint a Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működ? biztosítótársaságok kötelesek többek között spanyolországi illet?ség? adóügyi képvisel?t kijelölni – nem teljesítette az EUMSZ 56. cikkb?l és az Európai Gazdasági Térségr?l szóló 1992. május 2?i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o. magyar nyelv? különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT?Megállapodás) 36. cikkéb?l ered? kötelezettségeit.

Spanyol jogi háttér

2 Az általános adótörvény 47. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A nem spanyolországi illet?ség? adóalanyok az adóhatósággal való kapcsolattartás érdekében Spanyolország területén letelepedett képvisel?t kötelesek kijelölni, amennyiben tevékenységüket e területen állandó telephelyen keresztül végzik, az adóügyi jogszabályok azt kifejezetten el?írják vagy az adóhatóság az ügylet vagy a végzett tevékenység jellemzői, illetve az elért jövedelem összege miatt azt el?írja.

Az adóhatóságot e kijelölésér?l az adóügyi jogszabályok által meghatározott határid?n belül kell értesíteni.”

3 A nyugdíjrendszer és a nyugdíjalap szabályozásáról szóló törvény 46. cikke az alábbiakat írja el?:

„A Spanyolországban a spanyol jogszabályok hatálya alá tartozó foglalkoztatói nyugellátási rendszerek kifejlesztésére törekv?, más tagállamban székhellyel rendelkező nyugdíjalapok kötelesek az alábbi hatáskörökkel rendelkező képvisel?t, azaz szokásosan Spanyolországban lakóhellyel rendelkező természetes személyt vagy Spanyolországban letelepedett jogi személyt kijelölni:

[...]

c) képviseli a nyugdíjalapot a Spanyolország területén végzett tevékenységb?l származó adóügyi kötelezettségei szempontjából. A képvisel?nek a természetes személyek jövedelemadója vonatkozó jogszabályok által meghatározott feltételek szerint kell eleget tennie a spanyol jogszabályok hatálya alá tartozó rendszerek nevében adólevonásra vagy adóel?leg

fizetésére és az adó összegének az Államkincstárba való átutalására vonatkozó kötelezettségeknek, valamint eleget kell tennie a nyugdíjalap?kezel?kre vonatkozó spanyol jogszabályok szerinti, az adóhatóság tájékoztatására irányuló kötelezettségnek.

[...]"

4 A magánbiztosítók szervezésér?l és ellen?rzésér?l szóló törvény 86. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az Európai Gazdasági Térség valamely más tagállamában székhellyel rendelkező biztosítótársaságok, amelyek a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében szándékoznak Spanyolországban m?ködni, a Spanyolország területén végzett tevékenységre vonatkozó, a jelen törvény szerinti adóügyi kötelezettségek szempontjából kötelesek spanyolországi adóillet?ség? képvisel?t kijelölni.

Ez a képvisel? a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében m?köd? biztosítótársaság nevében a jelen törvény 82. cikke szerinti kötelezettségeken túl az alábbi adóügyi kötelezettségeket teljesíti:

- a) a természetes személyek jövedelemadójáról, a társasági adóról és a külföldiek jövedelemadójáról szóló jogszabályok szerinti feltételeknek megfelel?en teljesíti az adólevonást vagy adóel?leget fizet és átutalja az Államkincstárba a Spanyolországban lebonyolított ügyletek utáni összeget;
- b) a természetes személyek jövedelemadójáról, a társasági adóról és a külföldiek jövedelemadójáról szóló jogszabályok rendelkezéseinek megfelel?en tájékoztatja az adóhatóságot a Spanyolországban lebonyolított ügyletekr?l.”

5 A külföldiek jövedelmének adóztatásáról szóló törvény 10. cikkének (1) bekezdése a következőz?:

„Ezen adó alanyainak Spanyolországban keletkezett jövedelmük bevallási határidejének lejártát megelőz?en meg kell jelölniük egy spanyolországi illet?ség? természetes vagy jogi személyt, aki a jelen adóval kapcsolatos kötelezettségeik tekintetében az adóhatóság el?tt képviseli ?ket, amennyiben a jelen törvény 24. cikkének (2) bekezdése és 38. cikkének eseteiben tevékenységüket állandó telephelyen keresztül végzik, vagy amennyiben az adóhatóság az adóalany által Spanyolország területén elért jövedelmeinek összege vagy jellemz?i miatt azt el?írja.

[...]"

6 A természetes személyek jövedelemadójáról, valamint a társasági adóról, a külföldiek jövedelemadójáról és a vagyonadóról szóló törvények részleges módosításáról szóló, 2006. november 28?i 35/2006. sz. törvény (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, a BOE 2006. november 29?i 285. száma, 41734. o) 99. cikkének (2) bekezdése az alábbiakat írja el?:

„A szervezetek és a jogi személyek, ideértve azon kifizet? szervezeteket is, akik a jelen adó hatálya alá tartozó jövedelmeket fizetnek ki, kötelesek a magánszemélyek jövedelem?adóel?lege címén e jövedelmek kedvezményezettjeit?l az adót levonni és befizetni. Az Államkincstárnak befizetend? összeget, valamint a befizetés feltételeit és módját rendelet határozza meg. Ugyanezen kötelezettségek terhelik a gazdasági tevékenységet folytató adóalanyokat a tevékenységük végzése során juttatott jövedelmük tekintetében, valamint azon természetes és

jogi személyeket, illetve szervezeteket, akik nem Spanyolország területén rendelkeznek lakóhellyel vagy székhellyel, de tevékenységüket állandó telephelyen keresztül végzik, vagy amelyek nem rendelkeznek állandó telephellyel, de munkajövedelmet vagy egyéb, a külföldiek jövedelmének adóztatásáról szóló törvény kodifikált változata 24. cikkének (2) bekezdése szerinti jövedelemszerzés szempontjából levonható költségnek minősül? adólevonás vagy ?el?leg tárgyát képez? jövedelmet juttatnak.

[...]

A magánbiztosítók szervezésér?l és ellen?rzésér?l szóló törvény kodifikált változata 86. cikkének (1) bekezdésében foglalt rendelkezéseknek megfelel?en kijelölt, a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében m?köd? biztosítótársaság nevében eljáró képvisel? a Spanyolországban elvégzett ügyletek tekintetében köteles adóel?leget levonni és befizetni.

Az Európai Unió más tagállamban székhellyel rendelkező, Spanyolországban a spanyol jogszabályok hatálya alá tartozó foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapok a foglalkoztatói nyugellátást szolgáltató intézmények tevékenységér?l és felügyeletér?l szóló 2003. június 3?i 2003/41/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv [(HL L 235., 10. o.; magyar nyelv? különkiadás 5. fejezet, 4. kötet, 350. o.)] rendelkezéseinek értelmében kötelesek az ?ket az adóügyi kötelezettségek tekintetében képvisel? spanyolországi adóillet?ség? képvisel?t kijelölni. Ez a képvisel? adóel?leget von le és fizet be a Spanyolországban lebonyolított ügyletek tekintetében.

[...]”

A pert megel?ző eljárás és a Bíróság el?tti keresetindítás

7 A Bizottság 2008. április 4?én és december 1?jén kelt leveleiben felszólította a Spanyol Királyságot, hogy orvosolja a más tagállamokban székhellyel rendelkező és Spanyolországban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló, Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében m?köd? nyugdíjalapok, valamint bizonyos, külföldi illet?ség? szervezetek és természetes személyek számára Spanyolországban székhellyel rendelkező vagy lakóhely? adóügyi képvisel? kijelölésére vonatkozó kötelezettséget el?író spanyol jogi rendelkezéseknek az EK 49. cikkel és az EGT?Megállapodás 36. cikkével való összeegyeztethetlenségét.

8 A Bizottság, miután a Spanyol Királyság 2010. január 29?én választ adott felszólító leveleire, indokolással ellátott véleményt küldött e tagállamnak, amelyben fenntartotta a felszólító leveleiben kifejtett ideiglenes elemzését, és két hónapot biztosított számára arra, hogy elfogadja az ezen véleménynek való megfeleléshez szükséges intézkedéseket.

9 A Bizottság, tekintve, hogy nem tartotta kielégít?nek a Spanyol Királyság által az említett véleményre adott választ, megindította a jelen keresetet. Nyilatkozata szerint a kereset tárgyát a spanyol jog szerinti azon kötelezettségre korlátozta, amely szerint kizárólag a más tagállamokban székhellyel rendelkező és Spanyolországban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapoknak, valamint Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében m?köd? biztosítótársaságoknak kell spanyolországi illet?ség? adóügyi képvisel?t kijelölni.

10 A Spanyol Királyság a Bíróság Hivatalához 2012. március 15?én benyújtott beadványában a Bíróság eljárási szabályzatának említett id?pontban hatályos változata 91. cikkének (1) bekezdése alapján elfogadhatatlansági kifogást emelt a Bizottság keresetével szemben. A Bíróság 2012. október 2?án úgy határozott, hogy ugyanezen cikk (4) bekezdése alapján e kifogást az ügy érdemével együtt vizsgálja, és arról az ügy érdemével együtt dönt.

11 A Bíróság elnöke 2012. május 9-ii végzésével megengedte a Francia Köztársaság számára a Spanyol Királyság kérelmeit támogató beavatkozást.

A keresetről

Az elfogadhatóságról

A felek érvei

12 A Spanyol Királyság három érvet hoz fel elfogadhatatlansági kifogásának alátámasztása érdekében. Először arra hivatkozik, hogy a Bizottság kereseti kérelmében a „többek között” fordulat használatával nem határolta be kimerítően és pontosan keresetét. Másodszor e tagállam úgy véli, hogy a Bizottság keresete alátámasztásaként tévesen hivatkozott két spanyol jogi rendelkezésre, azaz a külföldiek jövedelmének adóztatásáról szóló törvény 10. cikkére és az általános adótörvény 47. cikkére. A Spanyol Királyság úgy véli, hogy az első rendelkezésnek semmi köze sincs a Bizottság keresetében tárgyalt helyzetekhez, továbbá a második csupán a spanyol adórendszer elveinek és általános rendelkezéseinek rögzítésére korlátozódik, és nem vonatkozik az olyan különös helyzetekre, amelyekben adóügyi képviselőt kell kinevezni. Harmadszor a Spanyol Királyság azt rója fel a Bizottságnak, hogy nem fejtette ki világosan, hogy a tagállamok külföldi illetőségű személyt ilyen képviselő kinevezésére egyáltalán nem kötelezhetnek, vagy e szabály alól léteznek bizonyos, igazolt kivételek.

13 A Bizottság elutasítja a Spanyol Királyság által elfogadhatatlansági kifogása alátámasztására felhozott érveket.

A Bíróság álláspontja

14 A Bíróság eljárási szabályzatának a kereset benyújtásakor hatályos változata 38. cikke (1) bekezdése c) pontjából és az ezen rendelkezéssel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a keresetlevélnek meg kell jelölnie a jogvita tárgyát, és tartalmaznia kell a jogalapok rövid ismertetését, illetve annak kell-e egyértelműnek és pontosnak kell lennie ahhoz, hogy az alperes el tudja készíteni védekezését, valamint a Bíróság gyakorolhassa felülvizsgálati jogkörét. Mindebből következik, hogy a kereset alapjául szolgáló alapvető ténybeli és jogi elemeknek magából a keresetlevél szövegéből kell egységes és érthető módon következniük, és a keresetlevélben a kérelmeket egyértelműen kell megfogalmazni, nehogy a Bíróság a határozatában túlterjeszkedjen a kereseti kérelmen, vagy ne határozzon valamely kifogás tekintetében (lásd: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-360/11, EU:C:2013:17, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 A jelen esetben a Bizottság keresetlevele megfelel e követelményeknek.

16 Ugyanis – függetlenül a keresetlevél kereseti kérelmeinél alkalmazott „többek között” fordulattól – mind azokból, mind a keresetlevélben felhozott kifogásokból kitűnik, hogy a Bizottság keresete a spanyol jog szerinti azon kötelezettségre vonatkozik, amely szerint két különös esetben spanyolországi illetőségű adóügyi képviselőt kell kijelölni, azaz a más tagállamokban székhellyel rendelkező és Spanyolországban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapok, valamint a más tagállamokban székhellyel rendelkező és Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működő biztosítótársaságok esetén. Egyebekben az alperes tagállam által benyújtott beadványokból is kitűnik, hogy a keresetlevél megfogalmazása kellően világos és pontos volt, mivel az alperes tagállam védekezését e két különös esetre összpontosította.

17 Ebből következően el kell utasítani a Spanyol Királyság által az elfogadhatatlansági

kifogásának alátámasztására felhozott első érvet.

18 Ezen túlmenően, tekintve, hogy a kereset csupán az említett két különös esetre vonatkozik, nem róható fel a Bizottságnak, hogy nem foglalt állást világosan a külföldi illetőségű személyt egyéb körülmények esetén terhelő, spanyolországi illetőségű adóügyi képviselő kijelölésére vonatkozó kötelezettségnek az uniós jog szempontjából esetlegesen jogos jellegével kapcsolatban. Következésképpen az ezen tagállam által felhozott harmadik érvet is el kell utasítani.

19 A Spanyol Királyság által elfogadhatatlansági kifogása keretében felhozott második érvet illetően a Bizottság jogosan mutat rá arra, hogy mivel a keresetlevél világosan megjelölte a kereset tárgyát, az ezen intézmény által említett bizonyos nemzeti jogi rendelkezések relevanciájának esetleges hiánya nem eredményezi e kereset elfogadhatatlanságát. Ez annál is inkább így van, mivel az említett tagállam az elfogadhatatlansági kifogásában elismeri a Bizottság által a keresetlevelében említett nemzeti jogi rendelkezések közül kettőnek, azaz a nyugdíjrendszer és a nyugdíjalap szabályozásáról szóló törvény 46. cikke c) pontjának és a magánbiztosítók szervezéséről és ellenőrzéséről szóló törvény 86. cikke (1) bekezdésének relevanciáját.

20 Ebből következik, hogy a Spanyol Királyság által tett elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.

Az ügy érdeméről

Az EUMSZ 56. cikkének megsértéséről

– A felek érvei

21 A Bizottság megállapítja, hogy a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamokban székhellyel rendelkező és az előbbi tagállamban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapok, valamint Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működő biztosítótársaságok e tagállamban belföldi illetőségű adóügyi képviselő kijelölésére vonatkozó kötelezettsége a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül. E kötelezettség egyrészt további terhet ró ezen nyugdíjalapokra és biztosítótársaságokra. Másrészt korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát azon személyek és vállalkozások esetében, akik a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamban rendelkeznek székhellyel, és akik Spanyolországban működő jogi vagy természetes személyeknek adóügyi képviselői szolgáltatásokat kívánnak nyújtani.

22 Sem a Spanyol Királyság, sem a beavatkozóként fellépő Francia Köztársaság nem vitatja a szóban forgó intézkedések korlátozó jellegét.

23 A Spanyol Királyság úgy véli, hogy a spanyolországi illetőségű adóügyi képviselő kijelölésére vonatkozó kötelezettséget a hatékony adóellenőrzés és az adócsalás elleni küzdelem szükségessége igazolja. Úgy érvel továbbá, hogy a szóban forgó intézkedés nem haladja meg az ezen közérdekes célok eléréséhez szükséges mértéket.

24 E tekintetben a Spanyol Királyság kijelenti, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok esetén az ellenőrzések intenzitása és az adócsalás elleni küzdelem intézkedései hatékonyságának foka számottevően magasabb szintű egy olyan közvetlen kapcsolattartó, mint az adóügyi képviselő megléte esetén. Ezzel szemben az említett célok nem érhetők el hatékonyabban a különböző tagállamok hatóságai közötti, a 2006. november 20-ai 2006/98/EK tanácsi irányelvvel (HL L 363., 129. o.) módosított, a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 1977. december 19-ai 77/799/EGK

tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o., a továbbiakban: 77/799 irányelv), és az egyes lefölözések?l, vámokból, adókból és egyéb intézkedések?l ered? követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 2008. május 26?i 2008/55/EK tanácsi rendelet (HL L 150., 28. o.) szerinti információcserére és a követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtás által.

25 Az alperes tagállam úgy véli, hogy az e rendeletek által kialakított rendszer hatékonyságának hiányát bizonyítja az a tény, hogy azokat az igazgatási együttm?ködés és a követelések behajtására vonatkozó jogsegély eszközeinek reformja keretében hatályon kívül helyezték. Ezenfelül e tagállam adatokkal alátámasztva arra hivatkozik, hogy a követelések behajtása iránti, els?ként a 2011?ben az Egyesült Királyság hatóságaihoz intézett nyolc kérelem, másodsorban a 2005 és 2009 között egyéb tagállamok hatóságaihoz intézett kérelmek csekély eredménnyel jártak.

26 A Spanyol Királyság véleménye szerint, tekintve, hogy a spanyol adóhatóság által nyilatkozat formájában igényelt bizonyos információk általános jelleg?ek voltak, és nem szükségszer?en vagy nem kizárólagosan adó megállapítására irányultak, az ezen nyilatkozatokban szerepl? információk nem tartoznak a 77/799 irányelv hatálya alá. Következésképpen az adók hatékony alkalmazásához szerinte szükséges egy olyan személy el?zetes kijelölése, akivel a spanyol adóhatóság a különböz? eljárások során kapcsolatban áll.

27 A foglalkoztatói nyugellátási rendszerek?l származó jövedelmek utáni adófizetéssel kapcsolatban a Spanyol Királyság rámutat, hogy a Spanyol Királyságtól eltér? tagállamokban székhellyel rendelke? és Spanyolországban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapok, valamint a más tagállamokban székhellyel rendelke? és Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében m?köd? biztosítótársaságok tekintetében az adóügyi képvisel?nek az adó összegének levonására és az adóel?legnek az Államkincstárba való befizetésére vonatkozó, a nyugdíjrendszer és a nyugdíjalap szabályozásáról szóló törvény 46. cikkének c) pontja, és a magánbiztosítók szervezésér?l és ellen?rzésér?l szóló törvény 86. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti jogköre vagy kötelezettsége a 2006. november 28?i 35/2006. sz. törvény 99. cikkének (2) bekezdése szerinti, a munkajövedelemb?l eszközölt levonásra vonatkozó kötelezettség konkretizálása. Míg ez utóbbi rendelkezés értelmében a Spanyolországban székhellyel rendelke? nyugdíjalapok irányító szervei saját maguk teljesítik a levonást, a spanyolországi illet?ség? adóügyi képvisel? más tagállamban székhellyel rendelke? nyugdíjalapok és biztosítótársaságok általi, többek között az említett levonás teljesítése céljából történ? kijelölésének szükségességét a levonandó összeg kiszámításának bonyolultsága igazolja. E külföldi illet?ség? szervezetek ilyen levonási kötelezettségének hiányában e szervezetek pénzügyi el?nyre tennének szert a Spanyolországban letelepedett szervezetekhez képest, ami sértené az egyenl? bánásmód elvét, valamint a bels? piac megfelel? m?ködését.

28 Egyebekben a Spanyol Királyság megjegyzi, hogy a vele szemben megindított kötelezettségsegzési eljárás nyomán a fenntartható gazdaságról szóló, 2011. március 4?i 2/2011. sz. törvénnyel (Ley 2/2011 de Economía Sostenible, a BOE 2011. március 5?i 55. száma, 25033. o.) eltörölte az adóügyi képvisel? spanyolországi illet?ségére vonatkozó, a magánbiztosítók szervezésér?l és ellen?rzésér?l szóló törvény 86. cikkének (1) bekezdése szerinti feltételt, jóllehet e tagállam álláspontja szerint az említett feltétel az adóügyi kötelezettségeknek való hatékony megfelelés jobb biztosítékát képezte.

29 A Francia Köztársaság a Spanyol Királyságot támogatva úgy véli, hogy a vitatott szabályozást a hatékony adóbeszedés biztosításának szükségessége igazolja, amit a Bíróság közérdeken alapuló nyomós oknak ismert el. E szabályozás alkalmas e cél elérésére, mivel egyszer?bbé és gyorsabbá teszi a fizetend? adó beszedését és behajtását. Mivel az adóügyi

képviselők a spanyol adóhatóság felügyelete alá tartoznak, e hatóság közhatalmi eszközökkel biztosíthatja az említett adó behajtását. Ezenfelül a Bíróság FKP Scorpio Konzertproduktionen ítéletben (C-290/04, EU:C:2006:630) és az X-ítéletben (C-498/10, EU:C:2012:635) elismerte, hogy az adólevonási eljárás és az annak biztosítékául szolgáló felelősségi rendszer jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívüli illetőségű személy jövedelme adójogi kezelésének biztosítására.

30 A Francia Köztársaság a vitatott szabályozásból eredő kötelezettség arányosságát illetően úgy véli, hogy az egyéb lehetőségek nem jelentenek kisebb kellemetlenséget, mint a spanyolországi illetőségű adóügyi képviselő kijelölésének kötelezettsége. Először is a külföldi illetőségű nyugdíjalapok és biztosítótársaságok Spanyolországban lakóhellyel rendelkező ügyfeleinek adólevonási kötelezettsége adminisztratív többletterhet, valamint felelősségi kockázatot jelent számukra, ami a határon átnyúló szolgáltatásokat kevésbé vonzóvá teszi a belföldi illetőségű szolgáltatókéhoz képest.

31 Másodsorban álláspontja szerint az X-ítélet (EU:C:2012:635) 50. és 51. pontjából kitűnik, hogy a külföldi illetőségű szolgáltató adóztatása jelentős terhet ró ez utóbbira, amely így visszatarthatja azt az érintett tagállamban történő szolgáltatásnyújtástól. E tekintetben az említett szolgáltató munkavállalóinak munkaterhét az is növeli, hogy más tagállam szabályozásából eredő adóügyi kötelezettségeknek kell eleget tenniük, és ez alapján idegen nyelven kell elkészíteniük az adóbevallást.

32 A Francia Köztársaság szerint a jelen kereset különbözik a Bizottság kontra Belgium ítélet (C-522/04, EU:C:2007:405) alapjául szolgáló keresettől. Ezen ítéletben három ok együttes fennállása késztette a Bíróságot annak megállapítására, hogy az adóügyi képviselő kijelölésére vonatkozó kötelezettség meghaladja a kérdéses biztosítási szerződésekre kivetett éves adó megfizetésének biztosításához szükséges mértéket. A Bíróság többek között hangsúlyozta, hogy a belga jog értelmében a biztosított az említett adó megfizetésére köteles személy abban az esetben, amikor az adott szerződést olyan biztosítóval kötötte, amely nem Belgiumban telepedett le. Márpedig ezen ok a jelen keresetet illetően nem áll fenn, mivel a spanyol jogszabályok azt írják elő, hogy a külföldi illetőségű nyugdíjalap és a Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működő biztosítótársaságok által fizetendő adó kötelezettje kizárólag a spanyolországi illetőségű adóügyi képviselő.

33 A Bizottság, miközben elismeri a spanyolországi illetőségű adóügyi képviselő kijelölésére vonatkozó kötelezettség igazolása érdekében hivatkozott célok jogosságát a Spanyol Királyság által a keresetében hivatkozott esetekben, vitatja e tagállam, valamint a Francia Köztársaság azon érvelését, amely szerint az említett kötelezettség szükséges azok eléréséhez.

– A Bíróság álláspontja

34 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a jelen keresetnek a jelen ítélet 16. pontjában felidézett tárgyát illetően nem vitatott, hogy a vonatkozó spanyol szabályozás értelmében a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamokban székhellyel rendelkező és az előbbi tagállamban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapok, valamint a Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működő biztosítótársaságok kötelesek spanyolországi illetőségű adóügyi képviselőt kijelölni.

35 Mindazonáltal, amint az a jelen ítélet 12. pontjából kitűnik, a Spanyol Királyság vitatja a Bizottság által keresetlevelében hivatkozott két spanyol jogi rendelkezés relevanciáját. E tekintetben ezen intézmény elismeri, hogy a külföldiek jövedelmének adóztatásáról szóló törvény 10. cikke a jelen kereset tárgyától eltérő körülmények között írja elő a képviselő kinevezésére vonatkozó kötelezettséget. Az általános adótörvény 47. cikkét illetően a Bizottság, csupán arra az

érvelésre szorítkozva, hogy az a nem spanyolországi illetőségű adóalanyokat e tagállami illetőségű képviselő kijelölésére kötelező alapvető szabály, nem bizonyítja, hogy e cikk módosítása vagy hatályon kívül helyezése szükséges lenne az állítólagos kötelezettségszegés megszüntetéséhez.

36 E körülmények között kizárólag a nyugdíjrendszer és a nyugdíjalap szabályozásáról szóló törvény 46. cikkének c) pontja, és a magánbiztosítók szervezéséről és ellenőrzéséről szóló törvény 86. cikkének (1) bekezdése vehető figyelembe a jelen kereset szempontjából, amely rendelkezések relevanciáját az alperes tagállam egyébként elfogadta.

37 Meg kell említeni, hogy a nyugdíjalapok és a biztosítótársaságok által a foglalkoztatói nyugellátási rendszerek terén kínált szolgáltatások az EUMSZ 57. cikk értelmében vett szolgáltatásoknak minősülnek. Az ilyen szolgáltatások ugyanis olyan szolgáltatásokat foglalnak magukban, amelyeket rendszerint díjazás ellenében nyújtanak, amelynek lényegi jellemzője abban áll, hogy az a szóban forgó szolgáltatás gazdasági ellentételezését képezi (lásd analógia útján: Bizottság kontra Belgium ítélet, C-296/12, EU:C:2014:24, 28. pont).

38 Azt is hangsúlyozni kell, hogy az egységes piac szempontjából, valamint e piac céljai megvalósításának biztosítása végett az EUMSZ 56. cikkbe ütközik minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely azzal a hatással jár, hogy EUMSZ 57. cikk értelmében vett, tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást a tisztán tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál nehezebbé teszi (lásd: Bizottság kontra Belgium ítélet, EU:C:2014:24, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Ezenfelül a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében az EUMSZ 56. cikkbe ütközik különösen minden olyan tagállami szabályozás, amely alkalmas arra, hogy megtiltsa vagy hátráltassa a más tagállamban székhellyel rendelkező szolgáltató tevékenységét valamely másik olyan tagállamban, ahol az jogszerűen nyújt hasonló szolgáltatásokat (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Belgium ítélet, EU:C:2007:405, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 A jelen ügyben a Spanyol Királyság nem vitatja, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás a szolgáltatásnyújtási szabadság főszabály szerint az EUMSZ 56. cikkel ellentétes korlátozásának minősül.

41 Ugyanis, amint azt a Bizottság helyesen megjegyzi, a spanyolországi adóügyi képviselő kinevezésére vonatkozó kötelezettség többletköltséget okozhat a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamokban székhellyel rendelkező és az elbábjított tagállamban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló külföldi nyugdíjalapok, valamint a Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működő biztosítótársaságok számára. Következésképpen az ezen szervezetek által a spanyolországi illetőségű személyek számára történő szolgáltatásnyújtást megnehezíti és kevésbé vonzóvá teszi az ugyanezen személyek részére a Spanyolországban letelepedett szervezetek általi szolgáltatásnyújtáshoz képest, akiket e kötelezettség nem terhel. Ezen túlmenően az a tény, hogy e képviselőnek spanyolországi illetőségűnek kell lennie, korlátozza a szolgáltatásnyújtás szabadságát a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamban letelepedett azon személyek és vállalkozások esetében, akik Spanyolországban működő jogi vagy természetes személyeknek adóügyi képviselői szolgáltatásokat kívánnak nyújtani.

42 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából mindenesetre az következik, hogy azon nemzeti intézkedések, amelyek alkalmasak arra, hogy akadályozzák vagy kevésbé vonzóvá tegyék az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlását, mégis megengedhetők azzal a feltétellel, hogy közérdeket célt szolgálnak, hogy alkalmasak e cél megvalósításának biztosítására, és hogy nem lépik túl az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket

(lásd különösen: van Caster?ítélet, C?326/12, EU:C:2014:2269, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 A nemzeti hatóságoknak, ha az uniós jog által elismert elvt?l eltérést enged? intézkedést fogadnak el, minden konkrét esetben bizonyítaniuk kell, hogy az említett feltétel teljesül. A tagállamnak tehát az általa felhozható igazoló okokhoz csatolnia kell az e tagállam által elfogadott intézkedés megfelel?ségére és arányosságára vonatkozó elemzést, valamint az érvelését alátámasztó konkrét adatokat (lásd: Bizottság kontra Belgium ítélet, EU:C:2014:24, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A Spanyol Királyság a jelen ítélet 41. pontjában beazonosított korlátozó hatások igazolásaként a hatékony adóellen?rzés szükségességét és az adócsalás elleni küzdelmet hozza fel.

45 E tekintetben a Bíróság több esetben is megállapította, hogy a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok korlátozásának igazolása érdekében lehet az adókikerülés elleni küzdelemre és az adóellen?rzések hatékonyságára hivatkozni (lásd: Strojírny Prost?jov és ACO Industries Tábor ítélet, C?53/13 és C?80/13, EU:C:2014:2011, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Ráadásul a hatékony adóbeszedés biztosításának szükségessége, amelyre a Francia Köztársaság beavatkozási beadványában hivatkozott, közérdeken alapuló nyomós oknak min?sül, amely alkalmas a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolására (lásd: X? ítélet, EU:C:2012:635, 39. pont).

47 Ebben az értelemben meg kell állapítani, hogy a vitatott szabályozás hatálya alá tartozó adóügyi képvisel?k által a Spanyol Királyságtól eltér? tagállamokban székhellyel rendelkező nyugdíjalapok és biztosítótársaságok nevében teljesítendő információs, valamint a fizetendő adó összegének levonására és az Államkincstárba való befizetésére vonatkozó kötelezettség a foglalkoztatói nyugellátási rendszerek által juttatott jövedelmek után fizetendő adó hatékony beszedésének biztosítására alkalmas eszköznek min?sül.

48 Azt a kérdést illet?en, hogy az említett szabályozás túllép?e az ezen célok megvalósításához szükséges mértéken, a Spanyol Királyság a Francia Köztársaság támogatásával egy sor, az ugyanezen szabályozás hatálya alá tartozó adóügyi képvisel?ket terhel? kötelezettségekre és felel?sségekre alapított érvet hoz fel.

49 Márpedig el?sör is a fizetendő adóra és annak beszedésre vonatkozó információknak a hatékony adóellen?rzés és az adócsalás elleni küzdelem érdekében történ? beszerzését illet?en emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a 77/799 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése el?írja, hogy a tagállamok hatóságai kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teheti számukra többek között a jövedelemadó pontos megállapítását (lásd analógia útján: Bizottság kontra Belgium ítélet, EU:C:2007:405, 52. pont).

50 Másrészt, különösen a jövedelemadó beszedésével kapcsolatban a Bíróság már kimondta, hogy a tagállamok hatóságai között uniós szinten meglév? olyan együttm?ködési mechanizmusok, mint a 2008/55 irányelv szerintiek, elégségesek ahhoz, hogy az adott tagállam behajthassa a fizetendő adót egy másik tagállamban (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C?269/09, EU:C:2012:439, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 A Spanyol Királyság által a 77/799 és a 2008/55 irányelvekben bevezetett mechanizmusok hatékonysága hiányának bizonyítása érdekében felhozott érvek és bizonyítékok, valamint ebb?l kifolyólag az információátadás és a fizetendő adóösszegek behajtásának biztosítása érdekében

nem fogadható el az adóügyi képviselő kinevezésének szükségessége. Egyrészt az a tény, hogy az említett irányelveket hatályon kívül helyezték és új irányelvekkel váltották fel, önmagában nem bizonyítja, hogy az általuk bevezetett mechanizmusok nem voltak hatékonyak az információátadás és a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamokban letelepedett szervezetek által kezelt foglalkoztatói nyugellátási rendszerekben származó jövedelem adója címén fizetendő összegek beszedése szempontjából. Másrészt nem vitatott, hogy az ellenkérelemhez csatolt, a sikeres követelésbehajtással kapcsolatos statisztikák nem vonatkoznak az e téren benyújtott adóbehajtás iránti kérelmekre. Amint azt a Bizottság a tárgyalás során megjegyezte, e statisztikák bizonyító erejét tovább csökkentik, hogy hiányzik bármifajta utalás arra, hogy a nem teljesített kérelmeket szabályosan nyújtották be, illetve azokat később nem vonták vissza. Az említett statisztikák tehát nem képeznek olyan releváns és pontos bizonyítékot, amely alkalmas lenne a Spanyol Királyság által jelen ügyben felhozott érvek alátámasztására.

52 Másodsorban a Spanyol Királyság az adóügyi képviselőket a vitatott nemzeti szabályozás értelmében terhelő, szerinte a 77/799 irányelv hatálya alá nem tartozó információátadásra, valamint a fizetendő adó összegének levonására és az adóelőlegnek az Államkincstárba történő befizetésére vonatkozó kötelezettségekre hivatkozik.

53 E tekintetben rögtön meg kell jegyezni, hogy ellentétben azzal, amit ez az állam beadványaiban sugall, a Bizottság keresetlevele nem magára az adólevonási kötelezettségre, hanem az adóügyi képviselő – többek között ezen adólevonás végrehajtásának céljából történő – kinevezésére vonatkozó kötelezettségekre irányul. Ezen intézmény tehát nem igényli a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamokban letelepedett szervezetek által kezelt foglalkoztatói nyugellátási rendszerekben származó jövedelemmel kapcsolatos adólevonási eljárások megszüntetését. Sőt a tény, hogy a Bíróság – nevezetesen az X-ítéletben (EU:C:2012:635) – kimondta, hogy az adólevonási eljárás jogszerű és alkalmas eszköz a fizetendő adó hatékony beszedésének biztosítására, a jelen kereset szempontjából nem releváns.

54 A jelen ítélet 52. pontjában említett kötelezettségeket illetően a Bíróság a Bizottság kontra Belgium ítélet (EU:C:2007:405) 53–55. pontjában kimondta, hogy a Belgiumban székhellyel nem rendelkező biztosítókkal kötött biztosítási szerződésekre kivetett éves adót illetően, abból a tényből, hogy a biztosított e nemzeti jog alapján személyesen kötelezett az említett adó megfizetésére, az következik, hogy e jog az említett adó megfizetése biztosítására vonatkozó cél elérésére alkalmas intézkedéseket tartalmaz, amelyek a belgiumi illetőségű felelős képviselő kijelölésére vonatkozó kötelezettséghez képest kevésbé csorbítják a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

55 Márpedig, noha a jelen keresettel kapcsolatban a Bírósághoz benyújtott iratokból nem tűnik ki, hogy Spanyolországban a külföldi szervezetek által irányított foglalkoztatói nyugellátási rendszerek belföldi illetőségű kedvezményezettjei az ilyen szolgáltatások utáni adó személyes kötelezettjei lennének, attól még, ellentétben azzal, amit a Spanyol Királyság a Francia Köztársaság támogatásával állít, az ezen ítéletben kifejtett elvek e keresetre is alkalmazhatók.

56 Ugyanis a Spanyol Királyság nem bizonyította a jelen ítélet 43. pontjában felidézett követelményeknek megfelelő módon, hogy a tájékoztatásra, valamint az adólevonásra és az adóelőlegfizetésre vonatkozó kötelezettségek – a jogvita tárgyát képező körülmények között – nem teljesíthetők az EUMSZ 56. cikket kevésbé sértő módon, mint a spanyolországi illetőségű adóügyi képviselő kinevezése útján. Az alperes tagállam különösen nem hoz fel olyan érveket, amelyek ellentmondhatnának a Bizottság azon állításának, amely szerint e kötelezettségeket maguk a külföldi székhelyű nyugdíjalapok és biztosítótársaságok is úgy teljesíthetik, mint a Spanyolországban székhellyel rendelkező nyugdíjalapok és biztosítótársaságok, anélkül hogy az említett külföldi illetőségű szervezeteknek vállalniuk kellene a spanyolországi illetőségű adóügyi

képviselő? kijelölésének költségeit.

57 Az e tekintetben felhozott és az X?ítélet (EU:C:2012:635) 50. pontjára alapított azon érvet illetően, amely alapján az adólevonási kötelezettség jelent?s terhet ró a Spanyolországban székhellyel nem rendelkező nyugdíjalapokra és biztosítótársaságokra, amely így visszatarthatja ?ket a Spanyolországban történ? szolgáltatásnyújtástól, nem zárható ki, hogy bizonyos esetekben azon költségek, melyeket az említett szervezeteknek akkor kellene viselniük, ha maguk gyakorolnák ugyanazon feladatokat, amelyekkel adóügyi képviselő?jüket kötelesek megbízni, ugyanolyan, vagy még nagyobb mérték?ek lehetnének, mint az ezen képviselő? kijelöléséhez szükséges költségek.

58 Mindenesetre, amint a Bizottság is megjegyzi, az olyan nemzeti szabályozás, amely a Spanyol Királyságtól eltér? tagállamokban székhellyel rendelkező és az el?bbi tagállamban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapokra, valamint a Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működ? biztosítótársaságokra bízna annak eldöntését, hogy a gazdasági szempontból legelőnyösebbnek ítélt megoldásnak megfelelően adóügyi képviselő?t nevezzenek ki, vagy saját maguk lássák el az említett feladatokat, kevésbé csorbítaná a szabad szolgáltatásnyújtást, mint az ilyen képviselő? kinevezésére vonatkozó, a szóban forgó nemzeti szabályozás által előírt általános kötelezettség (lásd analógia útján: Bizottság kontra Portugália ítélet, C?267/09, EU:C:2011:273, 47. pont; National Grid Indus ítélet, C?371/10, EU:C:2011:785, 69–73. pont).

59 Egyebekben a szóban forgó adóügyi képviselő? spanyolországi székhelyére vonatkozó feltétel igazolását illetően a Spanyol Királyság csupán annak megállapítására szorítkozik, hogy egyrészt e feltételt eltörölte a magánbiztosítók szervezésér?l és ellen?rzésér?l szóló törvény 86. cikke (1) bekezdésének 2011. évi módosítása, másrészt az említett feltétel az érintett adóügyi kötelezettségeknek való hatékony megfelelés jobb biztosítékát képezte.

60 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a kötelezettségszegés fennállását azon helyzet alapján kell megítélni, amelyben a szóban forgó tagállam az indokolással ellátott véleményben rögzített határid? lejártakor volt (lásd: Bizottság kontra Belgium ítélet, C?421/12, EU:C:2014:2064, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 Ezenfelül az az egyszer? megállapítás, hogy a székhelyre vonatkozó feltétel jobb biztosíték, mint az adóügyi képviselő?t terhel? adóügyi kötelezettségek hatékony teljesülése, nem bír relevanciával. Kétségtelen, hogy az ilyen képviselő? adóhatóság általi ellen?rzése nehezebbnek bizonyulhat, ha valamely másik tagállamban tartózkodik. Mindenesetre a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az adminisztratív nehézségek nem képeznek az uniós jog által biztosított valamely alapszabadság megsértésének indokolására alkalmas okot (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C?334/02, EU:C:2004:129, 29. pont; Papillon?ítélet, C?418/07, EU:C:2008:659, 54. pont; van Caster?ítélet, EU:C:2014:2269, 56. pont).

62 Ebb?l az következik, hogy a vitatott szabályozás meghaladja a jelen ítélet 44. és 46. pontjában említett célok eléréséhez szükséges mértéket.

63 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a Spanyol Királyság, mivel elfogadta a nyugdíjrendszer és a nyugdíjalap szabályozásáról szóló törvény és 46. cikke c) pontjának és a magánbiztosítók szervezéséről és ellenőrzéséről szóló törvény 86. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseit, amelyek alapján a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamokban székhellyel rendelkező és az előbbi tagállamban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapok, valamint a Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működő biztosítótársaságok kötelesek többek között spanyolországi illetőségű adóügyi képviselőt kijelölni, nem teljesítette az EUMSZ 56. cikkben előírt kötelezettségeit.

Az EGT-Megállapodás 36. cikkének megsértéséről

– A felek érvei

64 A Spanyol Királyság a Francia Köztársaság támogatásával úgy véli, hogy a Bizottság által a szóban forgó spanyol szabályozás aránytalanságának alátámasztására felhozott fentiek indokai a tagállamok között a 77/799 és a 2008/55 irányelvek szerinti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmus fennállása. Megjegyzik, hogy az ezen irányelvek által bevezetett, tagállamok közötti együttműködés keretei nem állnak fenn a tagállamok és a harmadik országok illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország semmilyen kötelezettséget nem vállalt a kölcsönös segítségnyújtásra. Az ilyen kötelezettségvállalás hiányában azt kellene megállapítani, hogy az adóügyi képviselő kijelölésének kötelezettsége nem haladja meg a fizetendő adó hatékony beszedésének biztosításához szükséges mértéket.

65 A Bizottság elismeri, hogy az Európai Gazdasági Térséget illetően és az Izlandi Köztársasággal, a Liechtensteini Nagyhercegséggel vagy a Norvég Királysággal kötött, a kölcsönös adóügyi segítségnyújtással kapcsolatos kétoldalú egyezmény hiányában az adóügyi képviselő kijelölésének kötelezettsége azzal a feltétellel indokolható, hogy az nem haladja meg az adóellenőrzés hatékonyságának biztosításához és az adókikerülés elleni küzdelemhez szükséges mértéket.

– A Bíróság álláspontja

66 Meg kell állapítani, hogy az EGT-Megállapodás 36. cikke azonos az EUMSZ 56. cikkel. Ennél fogva a szabad szolgáltatásnyújtásnak a jelen ítélet 40. pontjában megállapított korlátozását fent szabály szerint szintén az említett 36. cikkel ellentétesnek kell tekinteni.

67 Meg kell állapítani, hogy – amint az a jelen ítélet 49–61. pontjából is kitűnik – e korlátozást nem lehetett úgy tekinteni, mintha azt az EUMSZ 56. cikk tekintetében a hatékony adóellenőrzés, az adócsalás elleni küzdelem vagy a hatékony adóbeszedés biztosításának szükségessége igazolta volna, mivel az meghaladja az e célok eléréséhez szükséges mértéket. E következtetés azon előfeltételezésből indul ki, amely szerint a tagállamok hatóságai között uniós szinten léteznek olyan együttműködési mechanizmusok, amelyek elegendőek ahhoz, hogy lehetővé tegyék a jelen ügyben az említett célok elérését a Spanyol Királyság számára.

68 Mindenesetre a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködésnek többek között a 77/799 és a 2008/55 irányelvben megállapított keretei nem állnak fenn e hatóságok és harmadik országok hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt semmilyen kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra (lásd analógia útján: Bizottság kontra Portugália ítélet, EU:C:2011:273, 56. pont; Bizottság kontra Spanyolország ítélet, EU:C:2012:439, EU:C:2012:439, 98. pont).

69 E tekintetben a Spanyol Királyság kifejezetten megemlíti, hogy a Liechtensteini

Nagyhercegséggel semmilyen információcserére vonatkozó megállapodást nem kötött. A Bizottság a maga részéről, tekintve, hogy nem hivatkozott az alperes tagállam és az EGT-Megállapodásban részes nem uniós tagállamok közötti, adóügyi kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó kétoldalú megállapodások fennállására, nem bizonyította az ahhoz elegendő információcsere és együttműködési mechanizmusok fennállását, hogy a Spanyol Királyság információt kapjon a fizetendő adót és annak behajtását illetően (lásd analógia útján: Bizottság kontra Portugália ítélet, EU:C:2011:273, 56. pont; Bizottság kontra Spanyolország ítélet, EU:C:2012:439, 98. pont).

70 E feltételek mellett nem tekinthető bizonyítottnak, hogy a spanyolországi illetőségű adóügyi képviselő kinevezésének kötelezettsége meghaladja az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítására és az adókikerülés elleni küzdelemre irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket.

71 Következésképpen el kell utasítani a Bizottság keresetét annyiban, amennyiben annak megállapítását kéri, hogy a Spanyol Királyság megszegte az EGT-Megállapodás 36. cikke alapján a terhelő kötelezettségeket.

A költségekről

72 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (3) bekezdése értelmében részleges pernyertesség esetén mindegyik fél maga viseli saját költségeit. Mivel a Bizottság és a Spanyol Királyság részlegesen lett pernyertes, úgy kell határozni, hogy maguk viselik saját költségeiket.

73 Ugyanezen szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése alapján, amely előírja, hogy az eljárásba beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket, a Francia Köztársaság viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A Spanyol Királyság, mivel elfogadta a nyugdíjrendszer és a nyugdíjalap szabályozásáról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt változatát jóváhagyó 2002. november 29-ii 1/2002. sz. törvényerejű rendelet (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. cikke c) pontjának és a magánbiztosítók szervezéséről és ellenőrzéséről szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt változatát jóváhagyó 2004. október 29-ii 6/2004. sz. királyi törvényerejű rendelet (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. cikke (1) bekezdésének azon rendelkezéseit, amelyek alapján a Spanyol Királyságtól eltérő tagállamokban székhellyel rendelkező és az előbbi tagállamban foglalkoztatói nyugellátási rendszereket kínáló nyugdíjalapok, valamint a Spanyolországban a szolgáltatásnyújtás szabadsága keretében működő biztosítótársaságok kötelesek e tagállamban illetőséggel rendelkező adóügyi képviselőt kijelölni, nem teljesítette az EUMSZ 56. cikkből eredő kötelezettségeit.**

2) **A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**

3) **Az Európai Bizottság, a Spanyol Királyság és a Francia Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: spanyol.