

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

11. prosinca 2014.(*)

„Povreda obveze države članice – Članak 56. UFEU-a i članak 36. Sporazuma o EGP-u – Usluge koje u Španjolskoj nude mirovinski fondovi i društva za osiguranje sa sjedištem u drugoj državi članici – Strukovna mirovinska osiguranja – Obveza imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj – Ograničavajući karakter – Opravdanje – Učinkovitost poreznog nadzora i borba protiv porezne utaje – Proporcionalnost“

U predmetu C-678/11,

povodom tužbe zbog povrede obveze države članice podnesene 22. prosinca 2011. na temelju članka 258. UFEU-a,

Europska komisija, koju zastupaju F. Jimeno Fernández i W. Roels, u svojstvu agenata, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg,

tužitelj,

protiv

Kraljevine Španjolske, koju zastupa A. Rubio González, u svojstvu agenta,

tuženika,

koju podupire:

Francuska Republika, koju zastupaju G. de Bergues, D. Colas i J.- S. Pilczer, u svojstvu agenata,

intervenijent,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, C. Vajda (izvjestitelj), A. Rosas, E. Juhász i D. Šváby, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 12. lipnja 2014.,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez njezinog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1. Europska komisija tužbom traži da Sud utvrdi da je Kraljevina Španjolska povrijedila obveze koje ima na temelju članka 56. UFEU-a i članka 36. Sporazuma o Europskom gospodarskom

prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3., u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u) donošenjem i održavanjem na snazi ?lanka 46. to?ke (c) Kraljevskog zakonodavnog dekreta 1/2002 kojim se odobrava pro?iš?eni tekst Zakona o reguliranju mirovinskih osiguranja i fondova (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) od 29. studenoga 2002. (BOE br. 298 od 13. prosinca 2002., str. 43361.; u daljnjem tekstu: Zakon o reguliranju mirovinskih osiguranja i fondova), ?lanka 86. Kraljevskog zakonodavnog dekreta 6/2004 kojim se odobrava pro?iš?eni tekst Zakona o ure?enju i nadzoru privatnih osiguranja (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) od 29. listopada 2004. (BOE br. 267 od 5. studenoga 2004., str. 36602.; u daljnjem tekstu: Zakon o ure?enju i nadzoru privatnih osiguranja), ?lanka 10. Kraljevskog zakonodavnog dekreta 5/2004 kojim se odobrava pro?iš?eni tekst Zakona o porezu na dohodak nerezidenata (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) od 5. ožujka 2004. (BOE br. 62 od 12. ožujka 2004., str. 11176.), kako je izmijenjen Zakonom 36/2006 o mjerama za spre?avanje porezne utaje (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) od 29. studenoga 2006. (BOE br. 286 od 30. studenoga 2006., str. 42087.) (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak nerezidenata) i ?lanka 47. Op?eg poreznog zakona 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria) od 17. prosinca 2003. (BOE br. 302 od 18. prosinca 2003., str. 44987.; u daljnjem tekstu: Op?i porezni zakon), temeljem kojih su mirovinski fondovi sa sjedištem u drugim državama ?lanicama koji nude strukovna mirovinska osiguranja u Kraljevini Španjolskoj te društva za osiguranje koja u Španjolskoj posluju u režimu slobodnog pružanja usluga dužni, me?u ostalim, imenovati poreznog zastupnika rezidenta u toj državi ?lanici.

Španjolski pravni okvir

2 U ?lanku 47. Op?eg poreznog zakona propisano je:

„Za potrebe opho?enja s poreznim tijelima, porezni obveznici nerezidenti u Španjolskoj moraju imenovati zastupnika rezidenta na njezinom državnom podru?ju kada na tom podru?ju djeluju posredstvom stalne poslovne jedinice, kada je to izri?ito predvi?eno poreznim zakonodavstvom ili kada porezno tijelo to zahtijeva zbog zna?ajki transakcije ili obavljene aktivnosti, ili zbog iznosa ispla?enog dohotka.

O tom imenovanju treba obavijestiti porezna tijela u skladu s odredbama poreznog zakonodavstva.“

3 U ?lanku 46. Zakona o reguliranju mirovinskih osiguranja i fondova predvi?eno je:

„Mirovinski fondovi sa sjedištem u drugim državama ?lanicama koji u Španjolskoj namjeravaju razvijati strukovna mirovinska osiguranja na koja se primjenjuje španjolsko zakonodavstvo dužni su imenovati zastupnika, to jest fizi?ku osobu koja uobi?ajeno boravi u Španjolskoj ili pravnu osobu sa sjedištem u Španjolskoj, koja raspolaže sljede?im ovlastima:

[...]

(c) zastupa mirovinski fond u pogledu poreznih obveza koje ima na temelju aktivnosti obavljenih na španjolskom državnom podru?ju. Zastupnik je dužan ispunjavati obveze odbitka ili pla?anja predujma te prijenosa iznosa u državnu riznicu za osiguranja na koja se primjenjuje španjolsko zakonodavstvo, pod uvjetima koje predvi?aju zakonski propisi o porezu na dohodak fizi?kih osoba, te ispunjavati obveze obavješćavanja poreznih tijela predvi?ene španjolskim zakonodavstvom koje se primjenjuje na upravitelje mirovinskih fondova.

[...]"

4 U skladu s člankom 86. stavkom 1. Zakona o uređenju i nadzoru privatnih osiguranja:

„Društva za osiguranje sa sjedištem u drugoj državi članici Europskoga gospodarskog prostora koja žele poslovati u Španjolskoj u režimu slobodnog pružanja usluga dužna su imenovati zastupnika koji je porezni rezident u Španjolskoj u pogledu poreznih obveza obuhvaćenih ovim zakonom za aktivnosti obavljene na španjolskom državnom području.

Navedeni zastupnik je dužan u ime društva za osiguranje koje posluje u režimu slobodnog pružanja usluga ispunjavati, osim obveza navedenih u članku 82. ovog zakona, i sljedeće porezne obveze:

(a) odbiti ili platiti predujam iznosa i prenijeti ga u državnu riznicu za transakcije provedene u Španjolskoj, pod uvjetima koje predviđaju zakonski propisi o porezu na dohodak fizičkih osoba, porezu na dobit i porezu na dohodak nerezidenata;

(b) obavijestiti porezno tijelo o transakcijama provedenima u Španjolskoj u skladu s odredbama zakonskih propisa o porezu na dohodak fizičkih osoba, porezu na dobit i porezu na dohodak nerezidenata.“

5 Članak 10. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak nerezidenata glasi kako slijedi:

„Obveznici plaćanja predmetnog poreza dužni su prije isteka roka za prijavu dohodaka koji su im isplaćeni u Španjolskoj imenovati fizičku ili pravnu osobu rezidenta u toj zemlji, koja će ih zastupati pred poreznim tijelima u pogledu njihovih obveza u vezi s tim porezom, kada djeluju posredstvom stalne poslovne jedinice, u slučajevima koji su navedeni u članku 24. stavku 2. i članku 38. ovog zakona ili kada porezno tijelo to zahtijeva zbog iznosa ili značajki dohodaka koji su poreznom obvezniku isplaćeni na španjolskom državnom području.

[...]"

6 U članku 99. stavku 2. Zakona 35/2006 o porezu na dohodak fizičkih osoba i djelomičnim izmjenama zakonâ o porezu na dobit, porezu na dohodak nerezidenata i porezu na imovinu (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) od 28. studenoga 2006. (BOE br. 285 od 29. studenoga 2006., str. 41734.) predviđeno je:

„Subjekti i pravne osobe, uključujući i subjekte u sustavu pripisivanja dohotka, koji isplaćuju dohotke koji podliježu ovom porezu, dužni su odbiti i platiti predujam poreza na dohodak fizičkih osoba koji duguje primatelj dohotka. Iznos koji treba prenijeti u državnu riznicu, te uvjeti i način plaćanja utvrđuju se podzakonskim propisom. Istim obvezama podliježu porezni obveznici koji obavljaju gospodarske aktivnosti u pogledu dohodaka koje isplaćuju u obavljanju svojih aktivnosti kao i fizičke i pravne osobe te drugi subjekti koji nemaju sjedište na španjolskom državnom području, ali na njemu djeluju posredstvom stalne poslovne jedinice ili tu jedinicu nemaju, ali isplaćuju dohotke od rada i druge dohotke koji podliježu odbitku ili plaćanju predujma i koji čine porezno priznate rashode u svrhu ostvarivanja dohotka iz članka 24. stavka 2. proširenog teksta Zakona o porezu na dohodak nerezidenata.

[...]

Zastupnik koji je imenovan u skladu s odredbom članka 86. stavka 1. proširenog teksta Zakona o uređenju i nadzoru privatnih osiguranja te postupa u ime društva za osiguranje koje posluje u

režimu slobodnog pružanja usluga dužan je odbiti i platiti predujam poreza za transakcije provedene u Španjolskoj.

Mirovinski fondovi sa sjedištem u nekoj drugoj državi članici Europske unije, a u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja koja podliježu španjolskom zakonodavstvu dužni su na temelju odredaba Direktive 2003/41/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 3. lipnja 2003. o djelatnostima i nadzoru institucija za strukovno mirovinsko osiguranje [(SL L 235, str. 10.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 8., str. 92.)] imenovati zastupnike koji su porezni rezidenti u Španjolskoj i koji će ih zastupati u pogledu poreznih obveza. Ti su zastupnici dužni odbiti i platiti predujam poreza za transakcije provedene u Španjolskoj.

[...]"

Predsudski postupak i postupak pred Sudom

7 Komisija je 4. travnja i 1. prosinca 2008. Kraljevini Španjolskoj uputila pisma opomene u kojima je zatražila od potonje da otkloni nesukladnost s člankom 49. UFEU-a i člankom 36. Sporazuma o EGP-u odredaba španjolskog prava koje nameću mirovinskim fondovima sa sjedištem u drugim državama članicama koji u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja, društvima za osiguranje koja u Španjolskoj posluju u režimu slobodnog pružanja usluga te određenim subjektima i fizičkim osobama koji su nerezidenti obvezu imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj.

8 Nakon što je Kraljevina Španjolska odgovorila na pisma opomene, Komisija joj je 29. siječnja 2010. uputila obrazloženo mišljenje u kojem je potvrdila privremenu analizu iznesenu u tim pismima i odredila joj rok od dva mjeseca za donošenje potrebnih mjera radi usklađivanja s tim mišljenjem.

9 Nezadovoljna očitovanjem Kraljevine Španjolske na navedeno mišljenje, Komisija je podnijela tužbu u ovom predmetu. Izjavljuje da je kao predmet tužbe naznačila obvezu imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj koju španjolsko pravo predviđa samo u slučaju mirovinskih fondova sa sjedištem u drugim državama članicama koji u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja te u slučaju društava za osiguranje koja u Španjolskoj posluju u režimu slobodnog pružanja usluga.

10 Aktom od 15. ožujka 2012. Kraljevina Španjolska podnijela je prigovor nedopuštenosti na temelju članka 91. stavka 1. podstavka 1. Poslovnika Suda, u njegovoj verziji važećoj na dan podnošenja tužbe. Sud je 2. listopada 2012., sukladno stavku 4. spomenutog članka, odgodio svoju odluku o prigovoru nedopuštenosti do odluke o meritumu.

11 Rješenjem predsjednika Suda od 9. svibnja 2012. Francuskoj Republici odobrena je intervencija u potporu zahtjevu Kraljevine Španjolske.

O tužbi

Dopuštenost

Argumentacija stranaka

12 U prilog prigovoru nedopuštenosti Kraljevina Španjolska navodi tri argumenta. Kao prvo, ističe da Komisija nije naznačila predmet svoje tužbe na iscrpan i precizan način jer je u tužbenom zahtjevu upotrijebila izraz „među ostalim“. Na drugom mjestu, tuženica smatra da je Komisija pogriješila kada se u prilog svojoj tužbi pozvala na dvije odredbe španjolskog prava, to jest na članak 10. Zakona o porezu na dohodak nerezidenata i članak 47. Općeg poreznog zakona.

Kraljevina Španjolska tvrdi da prva odredba nema nikakve veze sa situacijama koje su obuhvaćene Komisijinom tužbom, dok je druga ograničena na to da utvrdi na čela i opće odredbe španjolskog poreznog sustava, ne obuhvaćajući specifične slučajeve u kojima treba imenovati poreznog zastupnika. Na trećem mjestu, tužena država članica prigovara Komisiji to što nije jasno precizirala da je državi članici u svakom slučaju zabranjeno obvezati nerezidenta na imenovanje takvog zastupnika ili da zbog opravdanih razloga postoje određene iznimke od tog pravila.

13 Komisija odbija argumente koje je Kraljevina Španjolska iznijela u prilog prigovoru nedopuštenosti.

Ocjena Suda

14 Iz članka 38. stavka 1. točke (c) Poslovnika, u njegovoj verziji važećoj na dan podnošenja tužbe, te iz sudske prakse koja se odnosi na tu odredbu proizlazi da u svakom aktu kojim se pokrene postupak treba naznačiti predmet spora kao i sažeti prikaz razloga za pokretanje postupka te da ta naznaka mora biti dovoljno jasna i precizna da bi tuženik mogao pripremiti obranu, a Sud provesti nadzor. Iz toga slijedi da temeljni pravni i činjenični elementi na kojima se zasniva tužba trebaju biti na dosljedan i razumljiv način vidljivi iz samog teksta tužbe te da u njoj istaknuti zahtjevi trebaju biti formulirani na nedvosmislen način kako bi se izbjeglo da sud odluči *ultra petita* ili propusti odlučiti o nekom od prigovora (vidjeti presudu Komisija/Španjolska, C-360/11, EU:C:2013:17, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

15 U predmetnom slučaju, zahtjev Komisije udovoljava navedenim pretpostavkama.

16 Naime, unatoč tome što je u tužbenom zahtjevu upotrijebljen izraz „među ostalim“, iz tog zahtjeva i iz u njemu iznesenih prigovora nedvosmisleno proizlazi da je tužba Komisije usmjerena na obvezu imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj koju španjolsko pravo predviđa u dva specifična slučaja, u slučaju mirovinskih fondova sa sjedištem u drugim državama članicama koji u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja te u slučaju društava za osiguranje sa sjedištem u drugim državama članicama koja u Španjolskoj posluju u režimu slobodnog pružanja usluga. Usto je iz podnesaka tužene države članice vidljivo da je zahtjev formuliran dovoljno jasno i precizno jer je potonja svoju obranu usredotočila na ta dva specifična slučaja.

17 Prema tome, treba odbiti prvi argument koji je Kraljevina Španjolska istaknula u prilog prigovoru nedopuštenosti.

18 Nadalje, u mjeri u kojoj je tužba usmjerena na dva navedena specifična slučaja, Komisiji nije moguće prigovoriti da nije zauzela jasan stav o sukladnosti s pravom Unije obveze nerezidenta da u drugim slučajevima imenuje poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj. Stoga valja odbiti i treći argument koji je iznijela tužena država članica.

19 U pogledu drugog argumenta koji je Kraljevina Španjolska istaknula u okviru svojeg prigovora nedopuštenosti, Komisija s pravom ističe da eventualna irelevantnost pojedinih nacionalnih odredaba koje je navela ne povlači za sobom nedopuštenost tužbe, s obzirom na to da je u svojem zahtjevu jasno naznačila njezin predmet. Tim više što u svojem prigovoru nedopuštenosti Kraljevina Španjolska priznaje da su za potrebe navedene tužbe relevantne dvije odredbe koje je Komisija navela u svojem zahtjevu, i to članak 46. točka (c) Zakona o reguliranju mirovinskih osiguranja i fondova te članak 86. stavak 1. Zakona o uređenju i nadzoru privatnih osiguranja.

20 Slijedom navedenoga, prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Kraljevina Španjolska treba odbiti.

Meritum

Povreda članka 56. UFEU-a

– Argumentacija stranaka

21 Komisija ističe da obveza mirovinskih fondova sa sjedištem u drugim državama članicama koji u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja te društava za osiguranje koja u Španjolskoj posluju u režimu slobodnog pružanja usluga da imenuju poreznog zastupnika rezidenta u toj državi članici predstavlja ograničenje slobode pružanja usluga. Komisija smatra da ta obveza, s jedne strane, dodatno opterećuje navedene mirovinske fondove i društva za osiguranje. S druge strane, ograničava slobodu pružanja usluga osobama i poduzećima sa sjedištem u drugim državama članicama koji bi željeli ponuditi usluge poreznog zastupstva subjektima ili fizičkim osobama koji posluju u Španjolskoj.

22 Ni Kraljevina Španjolska ni Francuska Republika, u svojstvu intervenijenta, ne osporavaju ograničavajući karakter predmetnih mjera.

23 Kraljevina Španjolska smatra da obvezu imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj opravdava potreba za učinkovitim poreznim nadzorom i borbom protiv porezne utaje. Usto, ističe da predmetne mjere ne prelaze ono što je nužno za ostvarenje tih ciljeva od općeg interesa.

24 U tom smislu tužena država članica tvrdi da je u slučaju poreznih obveznika nerezidenata porezni nadzor osjetno intenzivniji, a mjere borbe protiv porezne utaje znatno učinkovitije kada postoji osoba za izravan kontakt poput poreznog zastupnika. Suprotno tome, smatra da se navedeni ciljevi ne bi mogli učinkovito ostvariti oslanjanjem na uzajamnu pomoć nadležnih tijela država članica u svrhu razmjene podataka i naplate tražbina, kako je uređena Direktivom Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja premija osiguranja (SL L 336, str. 15.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/98/EZ od 20. studenoga 2006. (SL L 363, str. 129.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 238.; u daljnjem tekstu: Direktiva 77/799) i Direktivom Vijeća 2008/55/EZ od 26. svibnja 2008. o uzajamnoj pomoći kod naplate tražbina u vezi s određenim davanjima, carinskim obvezama, porezima i drugim mjerama (SL L 150, str. 28.).

25 Tužena država članica smatra da o učinkovitosti sustava uspostavljenog tim direktivama svjedoči činjenica da su stavljene izvan snage u okviru reforme instrumenata administrativne suradnje i pomoći kod naplate tražbina. Nadalje, ta se država članica poziva na priložene podatke koji upućuju na nisku razinu naplate tražbina nakon podnošenja osam zahtjeva nadležnim tijelima Ujedinjene Kraljevine tijekom 2011. te zahtjeva koje je u razdoblju od 2005. do 2009. uputila drugim državama članicama.

26 Kraljevina Španjolska smatra da određeni podaci koje njezina porezna tijela zahtijevaju u obliku izjave ne ulaze u područje primjene Direktive 77/799 jer su općenite naravi te nisu nužno ili isključivo namijenjeni utvrđivanju poreza. Učinkovito ubiranje poreza, prema tome, nameće potrebu prethodnog imenovanja osobe s kojom će španjolska porezna tijela biti u vezi u različitim postupcima.

27 U pogledu plaćanja poreza na dohodak iz strukovnih mirovinskih osiguranja Kraljevina Španjolska navodi da ovlaštenje odnosno obveza poreznog zastupnika da sukladno članku 46. točki (c) Zakona o reguliranju mirovinskih osiguranja i fondova i članku 86. stavku 1. točki (a) Zakona o uređenju i nadzoru privatnih osiguranja odbije iznos poreza i uplati njegov predujam u državnu riznicu održava, kada je riječ o mirovinskim fondovima sa sjedištem u drugim državama članicama koji u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja te društvima za osiguranje koja u toj zemlji posluju u režimu slobodnog pružanja usluga, obvezu odbitka poreza na dohodak sukladno članku 99. stavku 2. Zakona 35/2006 od 28. studenoga 2006. Dok na temelju potonje odredbe tijela upravljanja mirovinskim fondovima sa sjedištem u Španjolskoj sama provode takav odbitak, potreba da mirovinski fondovi i društva za osiguranje sa sjedištem u drugim državama članicama imenuju poreznog zastupnika u Španjolskoj radi, među ostalim, provedbe navedenog odbitka opravdana je, prema njezinu mišljenju, složenošću izražena iznosa koji se odbija. Kada u slučaju navedenih subjekata nerezidenata ne bi bilo takve obveze odbitka poreza, oni bi ostvarivali financijsku prednost u odnosu na subjekte rezidente u Španjolskoj, što bi nanijelo štetu na temelju jednakog postupanja i pravilnom funkcioniranju unutarnjeg tržišta.

28 K tome, Kraljevina Španjolska ističe da ju je predmetni postupak zbog povrede obveze naveo na to da Zakonom 2/2011 o održivom gospodarstvu (Ley 2/2011 de Economía Sostenible) od 3. ožujka 2011. (BOE br. 55 od 5. ožujka 2011., str. 25033.) ukinu uvjet boravišta odnosno sjedišta poreznog zastupnika u Španjolskoj, propisan u članku 86. stavku 1. Zakona o uređenju i nadzoru privatnih osiguranja, iako, prema mišljenju te države članice, navedeni uvjet i dalje najbolje jamstvo učinkovitog ispunjavanja poreznih obveza.

29 Francuska Republika u potporu Kraljevini Španjolskoj navodi da su sporni propisi opravdani potrebom osiguravanja učinkovite naplate poreza koju je Sud prihvatio kao važan razlog u općem interesu. Mišljenja je da su ti propisi prikladni za ostvarenje spomenutog cilja jer pojednostavljuju i ubrzavaju ubiranje i naplatu dugovanog poreza. Budući da su porezni zastupnici podvrgnuti nadzoru španjolskih poreznih tijela, potonji mogu osigurati prisilnu naplatu tog poreza. Usto, Sud je u presudama FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) i X (C-498/10, EU:C:2012:635) prihvatio da postupak odbitka na izvoru i pripadajuć sustav odgovornosti predstavljaju legitimno i prikladno sredstvo za osiguravanje poreznog tretmana osobe koja nije rezident u državi koja oporezuje.

30 Što se tiče proporcionalnosti obveze koja proizlazi iz spornih propisa, Francuska Republika smatra da druge mogućnosti nisu manje štetne od obveze imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj. Kao prvo, obveza rezidenata koji su klijenti mirovinskih fondova i društava za osiguranje koji nemaju sjedište u Španjolskoj da sami izvrše odbitak na izvoru nameće dodatni administrativni teret kao i rizike u pogledu odgovornosti, što prekogranične usluge i dalje manje privlaćima od onih koje nude pružatelji rezidenti.

31 Na drugom mjestu, Francuska Republika smatra da iz točaka 50. i 51. presude X (EU:C:2012:635) proizlazi da ubiranje poreza od pružatelja usluga nerezidenta značajno opterećuje potonjeg i može ga na taj način odvratiti od pružanja usluga u državi članici o kojoj je riječ. U tom bi smislu radno opterećenje osoba zaposlenih kod navedenog pružatelja usluga bilo još veće jer bi morale ispunjavati porezne obveze proizašle iz propisa druge države članice i stoga ispuniti prijavu poreza na stranom jeziku.

32 Prema mišljenju Francuske Republike, ova se tužba razlikuje od one koja je dovela do presude Komisija/Belgija (C-522/04, EU:C:2007:405). U toj je presudi postojanje triju kumulativnih kriterija navelo Sud da zaključi kako obveza imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u dotičnoj državi članici prelazi ono što je nužno da bi se osigurala naplata godišnjeg iznosa poreza na predmetne ugovore o osiguranju. Sud je, među ostalim, istaknuo da je na temelju belgijskog prava

osiguranik osobno odgovoran za podmirenje navedenog poreza kada je ugovor o kojem je rije? sklopljen s osiguravateljem koji u Belgiji nema sjedište. Francuska Republika smatra da taj kriterij u ovom predmetu nije zadovoljen jer španjolsko zakonodavstvo predvi?a isklju?ivo odgovornost poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj za porez koji duguju mirovinski fondovi nerezidenti i društva za osiguranje koja u Španjolskoj posluju u režimu slobodnog pružanja usluga.

33 Komisija, iako priznaje legitimnost ciljeva koje Kraljevina Španjolska navodi kako bi opravdala obvezu imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj u slu?ajevima koji su obuhva?eni tužbom, osporava argumente spomenute države ?lanice i Francuske Republike prema kojima je navedena obveza nužna za ostvarenje tih ciljeva.

– Ocjena Suda

34 Uvodno valja konstatirati da je nesporno u pogledu predmeta tužbe kakav je izložen to?ki 16. ove presude da su mirovinski fondovi sa sjedištem u drugim državama ?lanicama koji u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja te društva za osiguranje koja u toj zemlji posluju u režimu slobodnog pružanja usluga dužni na temelju predmetnih španjolskih propisa imenovati poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj.

35 Me?utim, kako to proizlazi iz to?ke 12. ove presude, Kraljevina Španjolska osporava relevantnost dviju odredaba španjolskog prava koje je u svojem zahtjevu navela Komisija. U tom je smislu navedena institucija priznala da se ?lanak 10. Zakona o porezu na dohodak nerezidenata ti?e obveze imenovanja zastupnika u okolnostima druk?ijima od onih koje su predmet tužbe. Što se ti?e ?lanka 47. Op?eg poreznog zakona, Komisija se ograni?ila na navod o naravi te odredbe kao temeljnog pravila koje poreznim obveznicima nerezidentima name?e obvezu da imenuju zastupnika rezidenta u Španjolskoj, ne dokazavši da bi radi prestanka navodne povrede bilo nužno izmijeniti ili ukinuti taj ?lanak.

36 U tim se okolnostima za potrebe predmetne tužbe mogu uzeti u razmatranje isklju?ivo ?lanak 46. to?ka (c) Zakona o reguliranju mirovinskih osiguranja i fondova i ?lanak 86. stavak 1. Zakona o ure?enju i nadzoru privatnih osiguranja, relevantnost kojih je potvrdila i tužena država ?lanica.

37 Valja istaknuti da su usluge koje nude mirovinski fondovi i društva za osiguranje u podru?ju strukovnih mirovinskih osiguranja usluge u smislu ?lanka 57. UFEU?a. Naime, takve usluge uklju?uju pogodnosti koje se obi?no stavljaju na raspolaganje uz naknadu ?ija se pak bitna zna?ajka sastoji u tome da ta naknada predstavlja ekonomsku protu?inidbu pogodnostima o kojima je rije? (vidjeti po analogiji presudu Komisija/Belgija, C?296/12, EU:C:2014:24, t. 28.).

38 Tako?er valja naglasiti da se iz perspektive jedinstvenog tržišta i radi ostvarenja ciljeva tog tržišta ?lanak 56. UFEU?a protivi primjeni bilo kojeg nacionalnog propisa koji za u?inak ima da je izme?u država ?lanica teže pružati usluge, u smislu ?lanka 57. UFEU?a, nego što je slu?aj s pružanjem usluga isklju?ivo unutar jedne države ?lanice (vidjeti presudu Komisija/Belgija, EU:C:2014:24, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

39 Usto, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, ?lanak 56. UFEU?a protivi se, me?u ostalim, svakom propisu države ?lanice kojim se mogu zabraniti ili u ve?oj mjeri otežati aktivnosti pružatelja usluga sa sjedištem u drugoj državi ?lanici, gdje zakonito pruža sli?ne usluge (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Belgija, EU:C:2007:405, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

40 Kraljevina Španjolska ne osporava da u ovom predmetu nacionalni propisi o kojima je rije? predstavljaju ograni?enje slobode pružanja usluga koje je u na?elu protivno ?lanku 56. UFEU?a.

41 Doista, kako to Komisija s pravom ističe, obveza imenovanja poreznog zastupnika u Španjolskoj može izazvati dodatne troškove mirovinskim fondovima sa sjedištem u drugim državama članicama, a u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja te društvima za osiguranje koja u toj državi posluju u režimu slobodnog pružanja usluga. Tom se obvezom, prema tome, navedenim subjektima otežava i čini manje privlačnim pružanje usluga osobama koji su rezidenti u Španjolskoj u odnosu na subjekte s boravištem odnosno sjedištem u toj zemlji koji spomenutim osobama nude slične usluge, a na koje se ta obveza ne odnosi. Usto, činjenica da zastupnik mora biti rezident u Španjolskoj ograničava slobodu pružanja usluga osobama i poduzetima sa sjedištem u drugim državama članicama koji žele ponuditi usluge poreznog zastupstva subjektima ili fizičkim osobama koji posluju u Španjolskoj.

42 Međutim, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se nacionalne mjere koje bi mogle otežati ili činiti manje privlačnim uživanje temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom o FEU-u mogu opravdati jedino time da teže ostvarivanju cilja od općeg interesa, da su prikladne za ostvarenje tog cilja i da ne prelaze ono što je nužno za njegovo postizanje (vidjeti osobito presudu van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

43 Kada nacionalne vlasti usvoje mjeru koja odstupa od načela zaštite enog pravom Unije, na njima je da u svakom pojedinom slučaju dokažu da je gore navedeni uvjet ispunjen. Uz opravdavajuće razloge na koje se država članica može pozivati, ista država članica mora provesti analizu prikladnosti i proporcionalnosti mjere koju usvaja, kao i analizu posebnih dokaza koji potkrepljuju njezinu argumentaciju (vidjeti presudu Komisija/Belgija, EU:C:2014:24, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

44 Kraljevina Španjolska kao opravdanje za ograničavajuće učinke utvrđene u točki 41. ove presude navodi potrebu za učinkovitim poreznim nadzorom te borbu protiv porezne utaje.

45 U tom smislu, Sud je u više navrata presudio da je moguće pozivati se na borbu protiv porezne utaje i učinkovitost poreznog nadzora kako bi se opravdala ograničenja izvršavanja tih sloboda koje jamči Ugovor (vidjeti presudu Strojírny Prostějov i ACO Industries Tábor, C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, t. 55. i navedenu sudsku praksu).

46 Jednako tako, potreba osiguravanja učinkovite naplate poreza, na koju se u svojem intervencijskom podnesku poziva Francuska Republika, predstavlja važan razlog u općem interesu kojim se može opravdati ograničenje slobode pružanja usluga (vidjeti presudu X, EU:C:2012:635, t. 39.).

47 U tom smislu valja konstatirati da obveze obavješćavanja te odbitka i uplate dužnih iznosa u državnu riznicu koje su dužni ispuniti porezni zastupnici navedeni u spornim propisima u ime mirovinskih fondova i društava za osiguranje sa sjedištem u drugim državama članicama predstavljaju prikladno sredstvo za osiguranje učinkovitosti naplate dugovanog poreza na dohotke isplaćene iz strukovnih mirovinskih osiguranja.

48 U pogledu pitanja prelaze li navedeni propisi ono što je nužno za postizanje tih ciljeva Kraljevina Španjolska, uz potporu Francuske Republike, iznosi niz argumenata koje temelji na obvezama i odgovornostima poreznih zastupnika navedenih u tim propisima.

49 Kao prvo, što se tiče pribavljanja podataka o dugovanom porezu i njegovoj naplati, a u svrhu uinkovitog poreznog nadzora i borbe protiv porezne utaje, valja podsjetiti, s jedne strane, da je ?lankom 1. stavkom 1. Direktive 77/799 predvi?ena razmjena podataka izme?u nadležnih tijela država ?lanica koji im omogu?avaju, me?u ostalim, pravilno utvr?ivanje poreza na dohodak (vidjeti po analogiji presudu Komisija/Belgija, EU:C:2007:405, t. 52.).

50 S druge strane, što se tiče naplate poreza, osobito onoga na dohodak, Sud je ve? presudio da su mehanizmi suradnje izme?u nadležnih tijela država ?lanica koji postoje na razini Unije, poput mehanizama iz Direktive 2008/55, dostatni da doti?noj državi ?lanici omogu?e da naplati dugovani porez u drugoj državi ?lanici (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Španjolska, C?269/09, EU:C:2012:439, t. 68. i navedenu sudsku praksu).

51 Nije mogu?e prihvatiti argumente i dokaze koje nudi Kraljevina Španjolska kako bi pokazala da su mehanizmi uspostavljeni direktivama 77/799 i 2008/55 neu?inkoviti zbog ?ega postoji potreba da se radi prijenosa podataka i naplate dugovanog poreza imenuje porezni zastupnik. S jedne strane, ?injenica da su navedene direktive stavljene izvan snage i zamijenjene novima ne predstavlja sama za sebe dokaz da su njima ustanovljeni mehanizmi bili neu?inkoviti u pogledu prijenosa podataka i naplate dugovanih iznosa na ime poreza na dohodak iz strukovnih mirovinskih osiguranja kojima upravljaju subjekti sa sjedištem u drugim državama ?lanicama. S druge strane, nema dvojbe da se statisti?ki podaci u pogledu naplate tražbina koji su priloženi odgovoru na tužbu ne odnose na zahtjeve za pla?anje poreza u tom podru?ju. Kao što je to Komisija istaknula tijekom rasprave, dokaznu vrijednost tih statisti?kih podataka još više umanjuje ?injenica da nema nikakvog pokazatelja o tome da su zahtjevi kojima nije udovoljeno valjano podneseni ili o tome da nisu naknadno povu?eni. Stoga navedeni statisti?ki podaci ne predstavljaju relevantan i precizan dokaz kojim bi bilo mogu?e poduprijeti argumente Kraljevine Španjolske u ovom predmetu.

52 Kao drugo, Kraljevina Španjolska se poziva na obveze poreznih zastupnika predvi?ene spornim nacionalnim propisima koje se odnose na prijenos podataka, a prema njezinom mišljenju ne ulaze u podru?je primjene Direktive 77/799, te na obveze odbitka dugovanog iznosa poreza i uplate njegova predujma u državnu riznicu.

53 U tom smislu valja najprije istaknuti da se zahtjev Komisije, suprotno onome što ta država ?lanica podrazumijeva u svojim podnescima, ne odnosi na obvezu odbitka poreza kao takvu, nego na obvezu imenovanja poreznog zastupnika u svrhu, me?u ostalim, provedbe tog odbitka. Ta institucija, prema tome, ne zahtijeva ukidanje postupka oporezivanja po odbitku u pogledu dohodaka iz strukovnih mirovinskih osiguranja kojima upravljaju subjekti sa sjedištem u nekoj drugoj državi ?lanici. Jednako tako, za ovaj predmet nije relevantno to što je Sud ve? ocijenio, osobito u presudi X (EU:C:2012:635), da postupak odbitka na izvoru predstavlja legitimno i prikladno sredstvo za osiguravanje u?inkovite naplate dugovanog poreza.

54 Što se tiče obveza navedenih u to?ki 52. ove presude, Sud je u to?kama 53. do 55. presude Komisija/Belgija (EU:C:2007:405), u pogledu pla?anja godišnjeg iznosa poreza na ugovore o osiguranju sklopljene s osiguravateljem bez sjedišta u Belgiji, ocijenio da iz osobne odgovornosti osiguravatelja za podmirenje tog poreza predvi?ene nacionalnim pravom proizlazi da to pravo sadrži mjere prikladne za ostvarenje cilja koji se sastoji u osiguravanju pla?anja navedenog poreza i koje manje zadiru u slobodu pružanja usluga od obveze imenovanja zastupnika rezidenta u Belgiji.

55 Me?utim, iako iz podnesaka koji su u ovom predmetu podneseni Sudu jasno ne proizlazi da je osoba koja je rezident u Španjolskoj, a korisnik je davanja iz strukovnih mirovinskih osiguranja kojima upravljaju subjekti nerezidenti, osobno odgovorna za porez koji se duguje na ime tih davanja, na?ela utvr?ena u toj presudi ipak su, suprotno onome što tvrdi Kraljevina Španjolska, a

u ?emu je podupire Francuska Republika, mjerodavna za ovaj predmet.

56 Naime, Kraljevina Španjolska nije dokazala na na?in koji bi bio u skladu sa zahtjevima istaknutima u to?ki 43. ove presude da se obveze obavještanja, odbitka i pla?anja predujma poreza u okolnostima spora ne bi mogle ispuniti sredstvima koja manje zadiru u ?lanak 56. UFEU?a od imenovanja poreznog zastupnika u Španjolskoj. Tužena država ?lanica osobito ne nudi argumente kojima bi mogla pobiti tvrdnju Komisije prema kojoj te obveze mogu ispuniti sami mirovinski fondovi i društva za osiguranje bez sjedišta u Španjolskoj, kao što to ?ine mirovinski fondovi i društva za osiguranje rezidenti, bez potrebe da navedeni subjekti nerezidenti snose dodatne troškove povezane s imenovanjem poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj.

57 Što se ti?e argumenta koji je u tom smislu iznesen, a temelji se na to?ki 50. presude X (EU:C:2012:635), prema kojem obveza odbitka poreza zna?ajno optere?uje mirovinske fondove bez sjedišta u Španjolskoj i može ih odvratiti od pružanja usluga u toj zemlji, ne može se sa sigurnoš?u isklju?iti da bi u odre?enim slu?ajevima troškovi navedenih subjekata, ako bi oni sami izvršavali zadatke koje su obvezni povjeriti svojem poreznom zastupniku, bili jednaki ili ?ak i ve?i od onih nužnih za imenovanje tog zastupnika.

58 Me?utim, kako to isti?e Komisija, nacionalni propisi koji bi mirovinskim fondovima sa sjedištem u nekoj drugoj državi ?lanici koji u Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja te društvima za osiguranje koja posluju u toj zemlji u režimu slobodnog pružanja usluga ostavili mogu?nost odabira izme?u imenovanja poreznog zastupnika i samostalnog ispunjenja navedenih obveza, prema tome koja im je od tih mogu?nosti financijski povoljnija, manje zadiru u slobodu pružanja usluga od op?e obveze imenovanja takvog zastupnika koju nalažu sporni nacionalni propisi (vidjeti po analogiji presude Komisija/Portugal, C?267/09, EU:C:2011:273, t. 47. i National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, t. 69. do 73.).

59 Nadalje, Kraljevina Španjolska se u pogledu opravdanja za sporni uvjet poreznog zastupnika rezidenta na njezinom državnom podru?ju ograni?ila na navod o tome da je, s jedne strane, taj uvjet 2011. ukinut u okviru izmjene ?lanka 86. stavka 1. Zakona o ure?enju i nadzoru privatnih osiguranja i da, s druge strane, spomenuti uvjet predstavlja najbolje jamstvo u?inkovitog ispunjavanja predmetnih poreznih obveza.

60 U tom smislu treba podsjetiti da se postojanje povrede treba ocijeniti uzimaju?i u obzir okolnosti u državi ?lanici na kraju razdoblja iz obrazloženog mišljenja i da Sud ne može uzeti u obzir promjene do kojih je došlo nakon toga (vidjeti presudu Komisija/Belgija, C?421/12, EU:C:2014:2064, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

61 Usto je bez važnosti tvrdnja prema kojoj je uvjet boravišta odnosno sjedišta najbolje jamstvo da ?e obveze porezne naravi koje ima porezni zastupnik biti u?inkovito ispunjene. Nema sumnje da se nadzor koji porezna tijela države ?lanice provode nad takvim zastupnikom može pokazati složenijim kada je on rezident u drugoj državi ?lanici. Me?utim, iz sudske prakse Suda proizlazi da administrativne poteško?e nisu same po sebi dovoljno opravdanje za prepreku slobodnom kretanju kapitala koje jam?i pravo Unije (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Francuska, C?334/02, EU:C:2004:129, t. 29.; Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, t. 54. i van Caster, EU:C:2014:2269, t. 56.).

62 Iz toga slijedi da sporni propisi prelaze ono što je nužno za ostvarenje ciljeva navedenih u to?kama 44. do 46. ove presude.

63 S obzirom na prethodno navedeno, valja utvrditi da je Kraljevina Španjolska povrijedila obveze koje ima na temelju ?lanka 56. UFEU?a usvojivši odredbe sadržane u ?lanku 46. to?ki (c) Zakona o reguliranju mirovinskih osiguranja i fondova te ?lanku 86. stavku 1. Zakona o ure?enju i

nadzoru privatnih osiguranja, temeljem kojih su mirovinski fondovi sa sjedištem u drugim državama članicama koji u Kraljevini Španjolskoj nude strukovna mirovinska osiguranja te društva za osiguranje koja u Španjolskoj posluju u režimu slobodnog pružanja usluga dužni imenovati poreznog zastupnika rezidenta u toj državi članici.

Povreda članka 36. Sporazuma o EGP-u

– Argumentacija stranaka

64 Kraljevina Španjolska smatra, u čemu je podupire Francuska Republika, da je glavni razlog zbog kojeg Komisija njezine sporne propise smatra neproporcionalnima postojanje mehanizama uzajamne pomoći između država članica u poreznim stvarima na temelju direktiva 77/799 i 2008/55. Oni ističu da okvir za suradnju između država članica koji je ustanovljen tim direktivama ne postoji u odnosu na nadležna tijela treće zemlje koja nije preuzela nikakvu obvezu uzajamne pomoći. U izostanku takvog angažmana trećih zemalja valja smatrati da obveza imenovanja poreznog zastupnika ne prelazi ono što je nužno za osiguravanje učinkovite naplate dugovanog poreza.

65 Komisija priznaje da se u pogledu Europskoga gospodarskog prostora i u uvjetima nepostojanja bilateralnih sporazuma o uzajamnoj pomoći u poreznim stvarima sklopljenih s Republikom Islandom, Kneževinom Lihtenštajnom ili Kraljevinom Norveškom obveza imenovanja poreznog zastupnika može opravdati ako ne prelazi ono što je nužno za osiguravanje učinkovitosti poreznog nadzora i borbu protiv porezne utaje.

– Ocjena Suda

66 Treba istaknuti da je članak 36. Sporazuma o EGP-u analogan članku 56. UFEU-a. Prema tome, u načelu treba smatrati da je ograničenje slobode pružanja usluga koje je utvrđeno u članku 40. ove presude također u suprotnosti s člankom 36. navedenog sporazuma.

67 Kako to proizlazi iz točaka 49. do 61. ove presude, to se ograničenje ne može smatrati opravdanim, barem što se tiče članka 56. UFEU-a, potrebom za učinkovitim poreznim nadzorom, borbom protiv porezne utaje ili potrebom osiguravanja naplate poreza jer prelazi ono što je potrebno za ostvarenje tih ciljeva. Taj zaključak polazi od premise prema kojoj na razini Unije postoje mehanizmi suradnje između nadležnih tijela država članica koji su dostatni da Španjolskoj omoguće da u predmetnom slučaju ostvari spomenute ciljeve.

68 Međutim, okvir za suradnju između nadležnih tijela država članica koji je uspostavljen, među ostalim, direktivama 77/799 i 2008/55 ne postoji između tih tijela i nadležnih tijela treće zemlje koja nije preuzela nikakvu obvezu uzajamne pomoći (vidjeti presudu Komisija/Španjolska, EU:C:2012:439, t. 96.).

69 U tom smislu Kraljevina Španjolska izričito navodi da nije sklopila nijedan sporazum o razmjeni podataka s Kneževinom Lihtenštajnom. Budući da Komisija nije uputila na postojanje bilateralnih sporazuma o uzajamnoj pomoći u poreznim stvarima između tužene države članice i država stranaka Sporazuma o EGP-u koje nisu članice Unije, nije dokazala da postoje mehanizmi razmjene podataka i suradnje koji bi bili dostatni da Kraljevini Španjolskoj omoguće pribavljanje podataka o dugovanom porezu i o njegovoj naplati (vidjeti po analogiji presude Komisija/Portugal, EU:C:2011:273, t. 56. i Komisija/Španjolska, EU:C:2012:439, t. 98.).

70 U tim se okolnostima ne može smatrati dokazanim da obveza imenovanja poreznog zastupnika rezidenta u Španjolskoj prelazi ono što je nužno za ostvarenje cilja koji se sastoji u osiguravanju učinkovitosti poreznog nadzora i borbe protiv porezne utaje.

71 Stoga tužbu Komisije treba odbiti u dijelu u kojem je zatraženo utvrđenje da je Kraljevina Španjolska povrijedila obveze koje ima na temelju članka 36. Sporazuma o EGP-u.

Troškovi

72 Na temelju članka 138. stavka 3. Poslovnika, ako stranke djelomično uspiju u svojim zahtjevima, svaka stranka snosi vlastite troškove. Budući da su i Komisija i Kraljevina Španjolska djelomično uspjele u svojim zahtjevima, treba odlučiti da svaka od njih snosi vlastite troškove.

73 U skladu s člankom 140. stavkom 1. Poslovnika, prema kojem države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove, Francuska Republika snosit će vlastite troškove.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) proglašava i presuđuje:

1. **Kraljevina Španjolska povrijedila je obveze koje ima na temelju članka 56. UFEU-a usvojivši odredbe sadržane u članku 46. točki (c) Kraljevskog zakonodavnog dekreta 1/2002 kojim se odobrava pročišćeni tekst Zakona o reguliranju mirovinskih osiguranja i fondova (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) od 29. studenoga 2002. i članku 86. stavku 1. Kraljevskog zakonodavnog dekreta 6/2004 kojim se odobrava pročišćeni tekst Zakona o uređenju i nadzoru privatnih osiguranja (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) od 29. listopada 2004., temeljem kojih su mirovinski fondovi sa sjedištem u drugim državama članicama koji nude strukovna mirovinska osiguranja u Kraljevini Španjolskoj te društva za osiguranje koja u Španjolskoj posluju u režimu slobodnog pružanja usluga dužni imenovati poreznog zastupnika rezidenta u toj državi članici.**

2. **U preostalom dijelu tužba se odbija.**

3. **Europska komisija, Kraljevina Španjolska i Francuska Republika snosit će vlastite troškove.**

Potpisi

* Jezik postupka: španjolski