

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

11 december 2014 (*)

„Niet-nakoming – Artikel 56 VWEU en artikel 36 van de EER-Overeenkomst – Diensten die in Spanje worden aangeboden door in een andere lidstaat gevestigde pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen – Bedrijfspensioenregelingen – Verplichte aanwijzing van een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger – Beperkend karakter – Rechtvaardiging – Doeltreffendheid van de fiscale controles en strijd tegen belastingontwijking – Evenredigheid”

In zaak C-678/11,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 22 december 2011,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Jimeno Fernández en W. Roels als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door A. Rubio González als gemachtigde,

verweerder,

ondersteund door:

Franse Republiek, vertegenwoordigd door G. de Bergues, D. Colas en J. S. Pilczer als gemachtigden,

interveniënte,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, C. Vajda (rapporteur), A. Rosas, E. Juhász en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 juni 2014,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens artikel 56 VWEU en artikel 36 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”) doordat het is overgegaan tot vaststelling en handhaving van artikel 46, sub c, van 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 (koninklijk wetgevend decreet 1/2002 tot goedkeuring van de gecodificeerde tekst van de wet betreffende de pensioenregelingen en ?fondsen) van 29 november 2002 (BOE nr. 298 van 13 december 2002, blz. 43361; hierna: „wet betreffende de pensioenregelingen en ?fondsen”), artikel 86 van Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (koninklijk wetgevend decreet 6/2004 tot goedkeuring van de gecodificeerde tekst van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen) van 29 oktober 2004 (BOE nr. 267 van 5 november 2004, blz. 36602; hierna: „wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen”), artikel 10 van 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 (koninklijk wetgevend decreet 5/2004 tot goedkeuring van de gecodificeerde tekst van de wet betreffende de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen) van 5 maart 2004 (BOE nr. 62 van 12 maart 2004, blz. 11176), zoals gewijzigd bij Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal (wet 36/2006 houdende maatregelen ter voorkoming van belastingontduiking) van 29 november 2006 (BOE nr. 286 van 30 november 2006, blz. 42087; hierna: „wet betreffende de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen”), en artikel 47 van Ley 58/2003, General Tributaria (algemene belastingwet 58/2003) van 17 december 2003 (BOE nr. 302 van 18 december 2003, blz. 44987; hierna: „algemene belastingwet”), op grond waarvan in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje gevestigde pensioenfondsen die in deze lidstaat bedrijfspensioenregelingen aanbieden en verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, met name een in deze lidstaat wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger moeten aanwijzen.

Spaanse toepasselijke bepalingen

2 Artikel 47 van de algemene belastingwet luidt als volgt:

„Met het oog op hun verplichtingen ten opzichte van de belastingdienst moeten niet in Spanje wonende of gevestigde belastingplichtigen een op het Spaanse grondgebied gevestigde vertegenwoordiger aanwijzen wanneer zij aldaar actief zijn via een vaste inrichting, de belastingwetgeving dit uitdrukkelijk bepaalt of de belastingdienst dit vereist vanwege de kenmerken van de verrichte transacties of werkzaamheden of de hoogte van de verkregen inkomsten.

De belastingdienst moet volgens de in de belastingwetgeving voorgeschreven procedure op de hoogte worden gesteld van die aanwijzing.”

3 Artikel 46 van de wet betreffende de pensioenregelingen en ?fondsen bepaalt:

„De in andere lidstaten gevestigde pensioenfondsen die in Spanje bedrijfspensioenregelingen naar Spaans recht willen opzetten, dienen een vertegenwoordiger aan te wijzen, namelijk een gewoonlijk in Spanje wonende natuurlijk persoon of een in Spanje gevestigde rechtspersoon, die beschikt over de volgende bevoegdheden:

[...]

c) het pensioenfonds vertegenwoordigen voor de op het fonds rustende fiscale verplichtingen

met betrekking tot de op het Spaanse grondgebied verrichte werkzaamheden. De vertegenwoordiger moet voor de bedrijfspensioenregelingen naar Spaans recht voldoen aan de ter zake van inhouding of afdracht geldende verplichtingen en het bedrag aan de schatkist afdragen overeenkomstig het bepaalde in de wetgeving betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen, alsmede voldoen aan de naar Spaans recht voor pensioenfondsbeheerders geldende verplichtingen tot verstrekking van informatie aan de belastingdienst.

[...]"

4 Artikel 86, lid 1, van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen luidt:

„In een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte gevestigde verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief willen zijn, dienen een vertegenwoordiger aan te wijzen die zijn fiscale woonplaats in Spanje heeft, met het oog op de onder deze wet vallende fiscale verplichtingen ten aanzien van de op het Spaanse grondgebied verrichte werkzaamheden.

Deze vertegenwoordiger moet namens de in het kader van het vrij verrichten van diensten actieve verzekeringsmaatschappij, naast aan de in artikel 82 van deze wet genoemde verplichtingen, ook voldoen aan de volgende fiscale verplichtingen:

- a) voor in Spanje verrichte transacties overgaan tot inhouding of afdracht en het bedrag aan de schatkist afdragen overeenkomstig het bepaalde in de wetgeving betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen, de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen;
- b) de belastingdienst op de hoogte stellen van de in Spanje verrichte transacties overeenkomstig het bepaalde in de wetgeving betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen, de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen."

5 Artikel 10, lid 1, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen bepaalt:

„Belastingplichtigen voor deze belasting dienen vóór het verstrijken van de termijn voor aangifte van in Spanje verkregen inkomsten een in Spanje wonende natuurlijk persoon of gevestigde rechtspersoon aan te wijzen om hen bij de belastingdienst te vertegenwoordigen voor hun verplichtingen uit hoofde van deze belasting, wanneer zij actief zijn via een vaste inrichting als bedoeld in artikel 24, lid 2, en artikel 38 van deze wet of de belastingdienst dit vereist vanwege de hoogte of kenmerken van de door de belastingplichtige op het Spaanse grondgebied verkregen inkomsten.

[...]"

6 Artikel 99, lid 2, van Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificacio?n parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (wet 35/2006 betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en tot gedeeltelijke wijziging van de wetten op het gebied van vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting van niet-ingezetenen en vermogensbelasting) van 28 november 2006 (BOE nr. 285 van 29 november 2006, blz. 41734) bepaalt:

„Entiteiten en rechtspersonen, waaronder onder het stelsel van inkomstentoerekening vallende entiteiten, die aan deze belasting onderworpen inkomsten uitbetalen, dienen over te gaan tot

inhouding en afdracht, in de vorm van een voorheffing op de door de ontvanger van de inkomsten verschuldigde inkomstenbelasting van natuurlijke personen. Het aan de schatkist af te dragen bedrag, alsmede de voor de afdracht geldende voorwaarden en vorm worden bij besluit vastgesteld. Deze verplichtingen gelden ook voor belastingplichtigen die economische activiteiten ontplooiën, voor de inkomsten die zij bij het ontplooiën van hun activiteiten uitbetalen, en voor natuurlijke personen, rechtspersonen en andere entiteiten die niet op het Spaanse grondgebied zijn gevestigd maar aldaar actief zijn via een vaste inrichting, dan wel geen vaste inrichting hebben maar inkomsten uit arbeid en andere aan inhouding of afdracht onderworpen inkomsten uitbetalen die voor het verkrijgen van de inkomsten als bedoeld in artikel 24, lid 2, van de gecodificeerde tekst van de wet betreffende de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen, aftrekbare kosten zijn.

[...]

De overeenkomstig artikel 86, lid 1, van de gecodificeerde tekst van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen aangewezen vertegenwoordiger die handelt namens de verzekeringsmaatschappij die in het kader van het vrij verrichten van diensten actief is, dient voor de in Spanje verrichte transacties over te gaan tot inhouding en afdracht.

De in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde pensioenfondsen die in Spanje bedrijfspensioenregelingen naar Spaans recht aanbieden, dienen overeenkomstig richtlijn 2003/41/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 juni 2003 betreffende de werkzaamheden van en het toezicht op instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening [(PB L 235, blz. 10)] een vertegenwoordiger aan te wijzen die zijn fiscale woonplaats in Spanje heeft, om hen met het oog op de fiscale verplichtingen te vertegenwoordigen. Die vertegenwoordiger dient voor de in Spanje verrichte transacties over te gaan tot inhouding en afdracht.

[...]"

Precontentieuze procedure en aanhangigmaking van de zaak bij het Hof

7 Ten aanzien van de bepalingen van Spaans recht op grond waarvan in andere lidstaten gevestigde pensioenfondsen die in Spanje bedrijfspensioenregelingen aanbieden, verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, en bepaalde niet-ingezetenen en natuurlijke personen een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger moeten aanwijzen, heeft de Commissie het Koninkrijk Spanje bij brieven van 4 april en 1 december 2008 aangemaand om de onverenigbaarheid daarvan met artikel 49 EG en artikel 36 van de EER-Overeenkomst op te heffen.

8 Naar aanleiding van de reactie van het Koninkrijk Spanje op haar aanmaningsbrieven heeft de Commissie op 29 januari 2010 deze lidstaat een met redenen omkleed advies doen toekomen waarin zij bleef vasthouden aan de in de aanmaningsbrieven uiteengezette eerste analyse en de betrokken lidstaat twee maanden de tijd gaf voor het nemen van de maatregelen die nodig waren om aan dat advies te voldoen.

9 Aangezien de Commissie geen genoegen kon nemen met de reactie van het Koninkrijk Spanje op het advies, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld. Volgens de Commissie ziet haar beroep uitsluitend op de in het Spaanse recht gestelde verplichting om een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen wanneer sprake is van in andere lidstaten gevestigde pensioenfondsen die in Spanje bedrijfspensioenregelingen aanbieden en verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn.

10 Bij op 15 maart 2012 neergelegde akte heeft het Koninkrijk Spanje krachtens artikel 91, lid

1, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, in de versie die gold ten tijde van de instelling van het beroep, een exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen. Overeenkomstig artikel 91, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof op 2 oktober 2012 besloten de exceptie van niet-ontvankelijkheid met de zaak ten gronde te voegen.

11 Bij beschikking van de president van het Hof van 9 mei 2012 is de Franse Republiek toegelaten tot interventie aan de zijde van het Koninkrijk Spanje.

Beroep

Ontvankelijkheid

Argumenten van partijen

12 Het Koninkrijk Spanje voert drie argumenten aan ter ondersteuning van zijn exceptie van niet-ontvankelijkheid. In de eerste plaats betoogt het dat de Commissie met de woorden „met name” in de conclusies van het verzoekschrift de omvang van haar beroep niet limitatief en precies heeft beperkt. In de tweede plaats meent deze lidstaat dat de Commissie ter ondersteuning van haar beroep ten onrechte verwijst naar twee bepalingen van Spaans recht, namelijk artikel 10 van de wet betreffende de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen en artikel 47 van de algemene belastingwet. Het Koninkrijk Spanje stelt dat de eerste bepaling geen betrekking heeft op de in het beroep van de Commissie bedoelde situaties en dat de tweede bepaling slechts de beginselen en algemene bepalingen van het Spaanse belastingstelsel bevat en niet ziet op specifieke gevallen waarin een fiscaal vertegenwoordiger moet worden aangewezen. In de derde plaats verwijt het Koninkrijk Spanje de Commissie niet duidelijk te hebben aangegeven of een lidstaat een niet-ingezetene in geen geval mag verplichten een dergelijke vertegenwoordiger aan te wijzen, dan wel of om gegronde redenen van deze regel mag worden afgeweken.

13 De Commissie is het niet eens met de argumenten die het Koninkrijk Spanje ter ondersteuning van zijn exceptie van niet-ontvankelijkheid heeft aangevoerd.

Beoordeling door het Hof

14 Volgens artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering, in de versie ten tijde van de instelling van het beroep, en de op die bepaling betrekking hebbende rechtspraak moet elk inleidend verzoekschrift het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen bevatten. Deze aanduidingen moeten zo duidelijk en nauwkeurig zijn dat de verweerder zijn verweer kan voorbereiden en het Hof zijn toezicht kan uitoefenen. Daaruit volgt dat de wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop het beroep is gebaseerd, coherent en begrijpelijk moeten worden weergegeven in de tekst van het verzoekschrift en dat het petitum op ondubbelzinnige wijze moet zijn geformuleerd, teneinde te vermijden dat het Hof ultra petita recht doet of nalaat op een van de grieven recht te doen (zie arrest Commissie/Spanje, C-360/11, EU:C:2013:17, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 In het onderhavige geval voldoet het verzoekschrift van de Commissie aan die eisen.

16 Hoewel in de conclusies van het verzoekschrift sprake is van „met name”, blijkt immers duidelijk uit die conclusies en de in het verzoekschrift uiteengezette grieven dat het beroep van de Commissie betrekking heeft op de in het Spaanse recht gestelde verplichting om een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen in twee specifieke gevallen, namelijk wanneer sprake is van in andere lidstaten gevestigde pensioenfondsen die in Spanje bedrijfspensioenregelingen aanbieden en in andere lidstaten gevestigde

verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn. Bovendien volgt uit de memories die de verwerende lidstaat heeft ingediend, dat het verzoekschrift voldoende duidelijk en nauwkeurig is geformuleerd aangezien verweerder zijn verweer heeft toegespitst op die twee specifieke gevallen.

17 Het eerste argument dat het Koninkrijk Spanje ter ondersteuning van zijn exceptie van niet-ontvankelijkheid heeft aangevoerd, kan dus niet worden aanvaard.

18 Voorts kan de Commissie, daar het beroep slechts ziet op die twee specifieke gevallen, niet worden verweten dat zij geen duidelijk standpunt heeft ingenomen over de vraag of een voor niet-ingezetenen geldende verplichting om in andere gevallen een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen zich wel verdraagt met het recht van de Unie. Hieruit volgt dat het derde argument van deze lidstaat evenmin kan worden aanvaard.

19 Aangaande het tweede argument dat het Koninkrijk Spanje in zijn exceptie van niet-ontvankelijkheid aanvoert, heeft de Commissie er terecht op gewezen dat aangezien de omvang van het beroep duidelijk is aangegeven in haar verzoekschrift, de omstandigheid dat bepaalde door deze instelling vermelde nationaalrechtelijke bepalingen mogelijk irrelevant zijn, niet tot gevolg heeft dat het beroep niet-ontvankelijk is. Dat geldt des te meer daar de betrokken lidstaat in zijn exceptie van niet-ontvankelijkheid erkent dat twee van de nationaalrechtelijke bepalingen die de Commissie in haar verzoekschrift heeft genoemd, namelijk artikel 46, sub c, van de wet betreffende de pensioenregelingen en fondsen en artikel 86, lid 1, van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen, relevant zijn voor het beroep.

20 Derhalve dient de door het Koninkrijk Spanje opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid te worden afgewezen.

Ten gronde

Schending van artikel 56 VWEU

– Argumenten van partijen

21 Volgens de Commissie vormt de verplichting tot aanwijzing van een in het Koninkrijk Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger, welke verplichting geldt voor in andere lidstaten dan deze lidstaat gevestigde pensioenfondsen die aldaar bedrijfspensioenregelingen aanbieden en voor verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, een beperking van het vrij verrichten van diensten. Deze verplichting is een extra last voor die pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen. Daarnaast is ook sprake van een belemmering van het vrij verrichten van diensten voor personen en ondernemingen uit andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje die hun diensten als fiscaal vertegenwoordiger willen aanbieden aan entiteiten of natuurlijke personen die in Spanje actief zijn.

22 Noch het Koninkrijk Spanje noch de Franse Republiek als interveniënte bestrijdt dat de betrokken maatregelen beperkend zijn.

23 Volgens het Koninkrijk Spanje is de verplichting om een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen gerechtvaardigd door de noodzaak dat fiscale controles doeltreffend zijn en belastingontduiking wordt tegengegaan. Verder stelt het dat de betrokken maatregelen niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van die doelstellingen van algemeen belang.

24 Dienaangaande betoogt het Koninkrijk Spanje dat wat niet-ingezetenen belastingplichtigen

betreft de intensiteit van de controles en de mate van doeltreffendheid van maatregelen tegen belastingontduiking aanzienlijk hoger zijn wanneer een directe gesprekspartner, zoals een fiscaal vertegenwoordiger, aanwezig is. De genoemde doelstellingen worden echter niet efficiënt bereikt door, voor het uitwisselen van informatie en het invorderen van schuldvorderingen, een beroep te doen op wederzijdse bijstand tussen de autoriteiten in verschillende lidstaten, in de zin van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 129; hierna: „richtlijn 77/799”), en richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 150, blz. 28).

25 De verwerende lidstaat meent dat de ondoeltreffendheid van het in die richtlijnen in het leven geroepen systeem wordt aangetoond door het feit dat zij zijn ingetrokken bij de hervorming van de instrumenten voor administratieve samenwerking en bijstand bij het invorderen van schuldvorderingen. Voorts wijst deze lidstaat ter onderbouwing van zijn betoog op een aantal gegevens. Daaruit blijkt dat het percentage invorderingen van schuldvorderingen, tot welke invorderingen was overgegaan in reactie op acht in 2011 aan de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk gedane verzoeken en tussen 2005 en 2009 aan andere lidstaten verstuurd verzoeken, aan de lage kant was.

26 Volgens het Koninkrijk Spanje zijn bepaalde gegevens die de Spaanse belastingdienst verlangt in de vorm van een aangifte, van algemene aard en niet noodzakelijkerwijs, of uitsluitend, bedoeld om te worden gebruikt bij het berekenen van belasting, zodat de in die aangifte opgenomen gegevens niet binnen de werkingssfeer van richtlijn 77/799 vallen. Voor een efficiënte belastinghandhaving is dus vereist dat van tevoren een persoon wordt aangewezen met wie de Spaanse belastingdienst in contact zal zijn gedurende de verschillende procedures.

27 Met betrekking tot de inkomstenbelasting voor bedrijfspensioenregelingen wijst het Koninkrijk Spanje er aangaande in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje gevestigde pensioenfondsen die in Spanje bedrijfspensioenregelingen aanbieden en in andere lidstaten gevestigde verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, op dat de bevoegdheid of verplichting van de fiscaal vertegenwoordiger om het belastingbedrag in te houden en aan de schatkist af te dragen, als bedoeld in artikel 46, sub c, van de wet betreffende de pensioenregelingen en fondsen en artikel 86, lid 1, sub a, van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen, de weergave is van de in artikel 99, lid 2, van Ley 35/2006 van 28 november 2006 neergelegde verplichting om een inhouding op de inkomsten uit arbeid toe te passen. Terwijl beheerders van in Spanje gevestigde pensioenfondsen op grond van de als laatste genoemde bepaling zelf tot inhouding overgaan, vindt de eis dat in andere lidstaten gevestigde pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aanwijzen om met name tot inhouding over te gaan, rechtvaardiging in de ingewikkeldheid van de berekening van de inhouding. Zonder een dergelijke inhoudingsplicht voor die niet-ingezetenen zou er sprake zijn van een financieel voordeel ten opzichte van in Spanje gevestigde entiteiten, hetgeen in strijd zou zijn met het gelijkheidsbeginsel en afbreuk zou doen aan het goed functioneren van de interne markt.

28 Voorts merkt het Koninkrijk Spanje op dat de onderhavige tegen hem ingestelde niet-nakomingsprocedure ertoe heeft geleid dat bij Ley 2/2011 de Economía Sostenible (wet 2/2011 inzake de duurzame economie) van 4 maart 2011 (BOE nr. 55 van 5 maart 2011, blz. 25033) de eis is geschrapt dat de fiscaal vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 86, lid 1, van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen, in Spanje woont of gevestigd is, en dit

ofschoon die eis volgens deze lidstaat een betere garantie bood voor de effectieve nakoming van de fiscale verplichtingen.

29 De Franse Republiek, die intervenueert aan de zijde van het Koninkrijk Spanje, meent dat de litigieuze regeling haar rechtvaardiging vindt in de noodzaak om voor een doelmatige invordering van belastingen te zorgen, hetgeen door het Hof is erkend als een dwingend vereiste van algemeen belang. Die regeling is geschikt om dat doel te bereiken, aangezien de heffing en invordering van de verschuldigde belasting eenvoudiger en sneller wordt. De fiscaal vertegenwoordigers staan onder toezicht van de Spaanse belastingdienst, zodat overgegaan kan worden tot dwanginvordering van die belasting. Bovendien heeft het Hof in de arresten FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) en X (C-498/10, EU:C:2012:635) erkend dat de bronheffingsprocedure en de desbetreffende aansprakelijkheidsregeling een wettig en passend middel vormen voor de fiscale behandeling van een buiten de heffingsstaat wonende of gevestigde persoon.

30 Met betrekking tot de evenredigheid van de uit de litigieuze regeling voortvloeiende verplichting is de Franse Republiek van mening dat er aan andere mogelijkheden dan de verplichting om een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen even veel nadelen verbonden zijn. In de eerste plaats zou een voor binnenlandse klanten van niet in Spanje gevestigde pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen geldende verplichting om zelf tot broninhouding over te gaan, een aanvullende administratieve last en aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengen, hetgeen grensoverschrijdende diensten minder aantrekkelijk zou maken dan die van binnenlandse dienstverleners.

31 In de tweede plaats volgt uit de punten 50 en 51 van het arrest X (EU:C:2012:635) dat het heffen van de belasting bij de niet-ingezeten dienstverrichter een aanzienlijke last zou betekenen voor deze dienstverrichter, die er daardoor van zou kunnen worden afgeschrikt om de dienst in de betrokken lidstaat te verrichten. Ook zou de arbeidsbelasting van de werknemers van die dienstverrichter vermeederen aangezien zij zouden moeten voldoen aan uit de regeling van een andere lidstaat voortvloeiende fiscale verplichtingen en hun belastingaangifte in een vreemde taal zouden moeten doen.

32 Volgens de Franse Republiek moet het onderhavige beroep worden onderscheiden van het beroep dat heeft geleid tot het arrest Commissie/België (C-522/04, EU:C:2007:405). In dat arrest is het Hof op grond van drie cumulatieve criteria tot het oordeel gekomen dat de verplichting om een in de betrokken lidstaat wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen, verder ging dan noodzakelijk is om de betaling van de toen in geding zijnde jaarlijkse taks op de verzekeringscontracten te verzekeren. Het Hof heeft met name verklaard dat naar Belgisch recht de verzekerde die taks persoonlijk verschuldigd is wanneer de betrokken overeenkomst is afgesloten bij een niet in België gevestigde verzekeraar. Dat is echter niet het geval in het onderhavige beroep aangezien volgens de Spaanse wettelijke regeling uitsluitend de in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger de belasting verschuldigd is die niet-ingezeten pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen welke in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, dienen te betalen.

33 De Commissie erkent weliswaar de legitimiteit van de doelstellingen die het Koninkrijk Spanje aanvoert ter rechtvaardiging van de verplichting om een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen in de in haar beroep genoemde gevallen, maar bestrijdt de door deze lidstaat en de Franse Republiek naar voren gebracht argumenten dat die verplichting noodzakelijk is voor het bereiken van de doelstellingen.

— Beoordeling door het Hof

34 Om te beginnen moet worden vastgesteld dat aangaande de omvang van het onderhavige beroep, zoals in punt 16 van het onderhavige arrest is aangegeven, vaststaat dat volgens de desbetreffende Spaanse regeling de in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje gevestigde pensioenfondsen die in deze lidstaat bedrijfspensioenregelingen aanbieden en verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger moeten aanwijzen.

35 Zoals blijkt uit punt 12 van het onderhavige arrest, zijn twee door de Commissie in haar verzoekschrift aangevoerde bepalingen van Spaans recht naar mening van het Koninkrijk Spanje echter niet relevant. Dienaangaande erkent de Commissie dat artikel 10 van de wet betreffende de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen ziet op de verplichting om een vertegenwoordiger aan te wijzen in een situatie waarop het onderhavige beroep geen betrekking heeft. Wat artikel 47 van de algemene belastingwet betreft, toont de Commissie, door slechts te stellen dat het gaat om de basisregel op grond waarvan niet in Spanje wonende of gevestigde belastingplichtigen een in deze lidstaat wonende of gevestigde vertegenwoordiger dienen aan te wijzen, niet aan dat dit artikel moet worden gewijzigd of ingetrokken om een einde te maken aan de vermeende niet-nakoming.

36 Hieruit volgt dat in het onderhavige beroep alleen rekening kan worden gehouden met artikel 46, sub c, van de wet betreffende de pensioenregelingen en fondsen en artikel 86, lid 1, van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen, waarvan de relevantie overigens is erkend door de verwerende lidstaat.

37 Vastgesteld moet worden dat de diensten die door pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen worden aangeboden op het gebied van bedrijfspensioenregelingen, diensten in de zin van artikel 57 VWEU zijn. Dergelijke diensten worden immers gewoonlijk verricht tegen een vergoeding waarvan het wezenlijke kenmerk daarin is gelegen dat zij de economische tegenprestatie voor de betrokken dienst vormt (zie naar analogie arrest Commissie/België, C-296/12, EU:C:2014:24, punt 28).

38 Tevens moet erop worden gewezen dat in het licht van de eenheidsmarkt en om de verwezenlijking van de doelstellingen daarvan mogelijk te maken, artikel 56 VWEU zich verzet tegen de toepassing van een nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten in de zin van artikel 57 VWEU tussen de lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen één enkele lidstaat (zie arrest Commissie/België, EU:C:2014:24, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Voorts is het vaste rechtspraak van het Hof dat artikel 56 VWEU met name in de weg staat aan een regeling van een lidstaat die ertoe leidt dat de werkzaamheden van een dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig soortgelijke diensten verricht, worden verboden of meer worden belemmerd (zie in die zin arrest Commissie/België, EU:C:2007:405, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 In het onderhavige geval bestrijdt het Koninkrijk Spanje niet dat de betrokken nationale regeling een in beginsel met artikel 56 VWEU strijdige beperking van het vrij verrichten van diensten is.

41 Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, kan de verplichting om in Spanje een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen immers leiden tot extra kosten voor de in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje gevestigde pensioenfondsen die in deze lidstaat bedrijfspensioenregelingen aanbieden en voor verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn. Door die verplichting wordt het verlenen van diensten door deze

entiteiten aan in Spanje wonende personen dus moeilijker en minder aantrekkelijk dan het aan diezelfde personen verlenen van soortgelijke diensten door in Spanje gevestigde entiteiten, waarvoor die verplichting niet geldt. Bovendien vormt de omstandigheid dat de vertegenwoordiger in Spanje moet wonen of zijn gevestigd, een belemmering van het vrij verrichten van diensten voor in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje wonende personen en gevestigde ondernemingen die hun diensten als fiscaal vertegenwoordiger willen aanbieden aan entiteiten of natuurlijke personen die in Spanje actief zijn.

42 Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt echter dat nationale maatregelen die de uitoefening van de in het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, niettemin toelaatbaar kunnen zijn mits zij een doel van algemeen belang nastreven, geschikt zijn om de verwezenlijking daarvan te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken (zie met name arrest van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Wanneer de nationale autoriteiten een maatregel vaststellen die afwijkt van een beginsel dat in het recht van de Unie is verankerd, moeten zij in elk concreet geval bewijzen dat aan deze voorwaarde is voldaan. Bij de rechtvaardigingsgronden die een lidstaat kan aanvoeren, moet een onderzoek zijn gevoegd van de geschiktheid en de evenredigheid van de door die staat genomen maatregel, alsmede specifieke gegevens ter onderbouwing van zijn betoog (zie arrest Commissie/België, EU:C:2014:24, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Het Koninkrijk Spanje beroept zich ter rechtvaardiging van de in punt 41 van het onderhavige arrest genoemde beperkende effecten op de noodzaak dat fiscale controles doeltreffend zijn, en het tegengaan van belastingontduiking.

45 Dienaangaande heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat de strijd tegen belastingontwijking en de doeltreffendheid van de fiscale controles kunnen worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beperkingen van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden (zie arrest Strojírny Prostřov en ACO Industries Tábor, C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Voorts is de door de Franse Republiek in haar memorie in interventie aangevoerde noodzaak om voor een doelmatige invordering van belastingen te zorgen een dwingend vereiste van algemeen belang, die een beperking van de vrijheid van dienstverrichting kan rechtvaardigen (zie arrest X, EU:C:2012:635, punt 39).

47 In zoverre moet worden vastgesteld dat de verplichtingen tot verstrekking van informatie en inhouding en afdracht van de aan de schatkist verschuldigde bedragen, welke verplichtingen de fiscaal vertegenwoordigers als bedoeld in de litigieuze regeling moeten nakomen namens de in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje gevestigde pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen, een geschikt middel vormen om te zorgen voor een doelmatige invordering van de belasting over de uit bedrijfspensioenregelingen verkregen inkomsten.

48 Met betrekking tot de vraag of die regeling verder gaat dan noodzakelijk is om de genoemde doelstellingen te bereiken, voert het Koninkrijk Spanje, daarin gesteund door de Franse Republiek, een aantal argumenten aan die gebaseerd zijn op de verplichtingen en verantwoordelijkheden die rusten op de in de regeling bedoelde fiscaal vertegenwoordigers.

49 In de eerste plaats moet met betrekking tot het verkrijgen van informatie over de verschuldigde belasting en de invordering daarvan met het oog op doeltreffende fiscale controles en het tegengaan van belastingontduiking, in herinnering worden geroepen dat artikel 1, lid 1, van richtlijn 77/799 voorziet in de uitwisseling tussen de autoriteiten van de lidstaten van alle

inlichtingen die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van met name de inkomstenbelasting (zie naar analogie arrest Commissie/België, EU:C:2007:405, punt 52).

50 Voorts heeft het Hof aangaande de invordering van de inkomstenbelasting reeds geoordeeld dat de samenwerkingsregelingen die tussen de autoriteiten van de lidstaten op het niveau van de Unie bestaan, zoals die van richtlijn 2008/55, toereikend zijn om de betrokken lidstaat in staat te stellen de in een andere lidstaat verschuldigde belasting in te vorderen (zie in die zin arrest Commissie/Spanje, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 De argumenten en bewijzen die het Koninkrijk Spanje naar voren brengt om aan te tonen dat de in de richtlijnen 77/799 en 2008/55 opgenomen regelingen niet effectief zijn, zodat een fiscaal vertegenwoordiger moet worden aangewezen om te zorgen voor de informatieoverdracht en de invordering van de verschuldigde belasting, kunnen niet worden aanvaard. Dat die richtlijnen zijn ingetrokken en vervangen door nieuwe richtlijnen, bewijst op zich niet dat de daarin opgenomen regelingen niet effectief waren wat betreft de informatieoverdracht en de invordering van de verschuldigde belasting over de inkomsten uit bedrijfspensioenregelingen die door entiteiten uit andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje worden beheerd. Verder staat vast dat de bij het verweerschrift gevoegde statistieken over het percentage invorderingen van schuldvorderingen geen betrekking hebben op invorderingsverzoeken met betrekking tot ter zake geheven belastingen. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft aangegeven, is de bewijskracht van die statistieken nog geringer doordat geenszins blijkt of de niet gehonoreerde verzoeken rechtsgeldig waren en evenmin of zij naderhand niet werden ingetrokken. De statistieken zijn dus geen ter zake dienende en nauwkeurige factor die kan dienen ter onderbouwing van de door het Koninkrijk Spanje in het onderhavige geval naar voren gebrachte argumenten.

52 In de tweede plaats vermeldt het Koninkrijk Spanje de krachtens de litigieuze nationale regeling op fiscaal vertegenwoordigers rustende verplichtingen die zien op de informatieoverdracht, welke verplichtingen naar zijn mening niet onder richtlijn 77/799 vallen, en de inhouding van de verschuldigde belasting en de afdracht ervan aan de schatkist.

53 Om te beginnen moet erop worden gewezen dat, anders dan deze lidstaat in zijn memories suggereert, het verzoekschrift van de Commissie geen betrekking heeft op de inhoudingsplicht als zodanig, maar op de verplichting een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen om met name tot inhouding over te gaan. Deze instelling verlangt dus niet dat de inhoudingsprocedure ten aanzien van inkomsten uit bedrijfspensioenregelingen die worden beheerd door in een andere lidstaat dan het Koninkrijk Spanje gevestigde entiteiten, wordt afgeschaft. Ook het feit dat het Hof met name in arrest X (EU:C:2012:635) heeft geoordeeld dat de bronheffingsprocedure een wettig en passend middel vormt voor een doelmatige invordering van de verschuldigde belasting, is in het onderhavige beroep irrelevant.

54 Wat de in punt 52 van het onderhavige arrest genoemde verplichtingen betreft, heeft het Hof in de punten 53 tot en met 55 van het arrest Commissie/België (EU:C:2007:405) met betrekking tot de betaling van een jaarlijkse taks op de verzekeringscontracten die zijn afgesloten bij een niet in België gevestigde verzekeraar, geoordeeld dat uit de omstandigheid dat de verzekerde naar nationaal recht die taks persoonlijk verschuldigd is, volgt dat het Belgische recht maatregelen kent die geschikt zijn ter verwezenlijking van het doel te verzekeren dat de taks wordt betaald en die de vrije dienstverrichting minder belemmeren dan de verplichting tot aanwijzing van een in België verblijvende aansprakelijke vertegenwoordiger.

55 Ofschoon uit de bij het Hof in het onderhavige beroep ingediende memories niet blijkt dat in Spanje de ingezeten ontvanger van inkomsten uit door niet-ingezeten entiteiten beheerde bedrijfspensioenregelingen de over die inkomsten verschuldigde belasting persoonlijk

verschuldigd is, gelden de in dat arrest gehanteerde beginselen, anders dan betoogd wordt door het Koninkrijk Spanje, daarin gesteund door de Franse Republiek, ook voor het onderhavige beroep.

56 Het Koninkrijk Spanje heeft immers niet op een wijze die voldoet aan de in punt 43 van het onderhavige arrest genoemde eisen, aangetoond dat in het onderhavige geval geen invulling kan worden gegeven aan de verplichtingen tot informatieverstrekking en inhouding en afdracht van de belasting met middelen die minder inbreuk maken op artikel 56 VWEU dan de aanwijzing van een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger. Meer in het bijzonder voert de verwerende lidstaat geen argumenten aan ter weerlegging van de stelling van de Commissie dat niet-ingezeten pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen, net als de in Spanje gevestigde pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen, zelf aan die verplichtingen kunnen voldoen, zonder dat zij kosten hoeven te maken voor het aanwijzen van een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger.

57 Aangaande het in dit verband naar voren gebrachte en op punt 50 van het arrest X (EU:C:2012:635) gebaseerde argument dat de inhoudingsplicht voor niet in Spanje gevestigde pensioenfondsen en verzekeringsmaatschappijen een aanzienlijke last zou zijn die hen ervan zou kunnen weerhouden om hun diensten in Spanje aan te bieden, kan weliswaar niet worden uitgesloten dat de door die entiteiten te dragen kosten, indien zij zelf de taken zouden uitvoeren die aan de fiscaal vertegenwoordiger moeten worden opgedragen, in sommige gevallen even hoog kunnen zijn als de aan de aanwijzing van die vertegenwoordiger verbonden kosten, of zelfs hoger kunnen liggen.

58 Niettemin zou, zoals de Commissie opmerkt, een nationale regeling waarbij in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje gevestigde pensioenfondsen die in deze lidstaat bedrijfspensioenregelingen aanbieden en verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, de keuze hebben tussen het aanwijzen van een fiscaal vertegenwoordiger en het zelf verrichten van die taken, afhankelijk van de oplossing die volgens hen economisch de meest voordelige is, de vrije dienstverrichting minder belemmeren dan de in de betrokken nationale regeling opgelegde algemene verplichting tot aanwijzing van een dergelijk vertegenwoordiger (zie naar analogie arresten Commissie/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, punt 47, en National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punten 69-73).

59 Verder heeft het Koninkrijk Spanje aangaande de rechtvaardiging van de eis dat de fiscaal vertegenwoordiger in Spanje woont of gevestigd is, slechts aangevoerd dat deze eis is geschrapt ingevolge een in 2011 doorgevoerde wijziging van artikel 86, lid 1, van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen en dat die eis een betere garantie biedt voor de effectieve nakoming van de betrokken fiscale verplichtingen.

60 Dienaangaande moet erop worden gewezen dat het bestaan van een niet-nakoming moet worden beoordeeld aan de hand van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn en dat het Hof met sindsdien opgetreden wijzigingen geen rekening kan houden (zie arrest Commissie/België, C-421/12, EU:C:2014:2064, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Bovendien is de enkele bewering dat de eis omtrent het wonen of gevestigd zijn een betere garantie biedt dat de op de fiscaal vertegenwoordiger rustende fiscale verplichtingen effectief worden nagekomen, irrelevant. Van toezicht op een dergelijk vertegenwoordiger door de belastingautoriteiten van een lidstaat kan weliswaar moeilijker sprake zijn als de vertegenwoordiger zich in een andere lidstaat bevindt. Het is evenwel vaste rechtspraak van het Hof dat administratieve moeilijkheden geen belemmering van een door het recht van de Unie gegarandeerde fundamentele vrijheid kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arresten

Commissie/Frankrijk, C-334/02, EU:C:2004:129, punt 29; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punt 54, en van Caster, EU:C:2014:2269, punt 56).

62 Derhalve gaat de litigieuze regeling verder dan noodzakelijk is om de in de punten 44 en 46 van het onderhavige arrest genoemde doelen te bereiken.

63 Gelet op het voorgaande moet worden geoordeeld dat het Koninkrijk Spanje niet heeft voldaan aan de krachtens artikel 56 VWEU op hem rustende verplichtingen doordat het is overgegaan tot vaststelling van artikel 46, sub c, van de wet betreffende de pensioenregelingen en fondsen en artikel 86, lid 1, van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen, op grond van welke bepalingen in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje gevestigde pensioenfondsen die in deze lidstaat bedrijfspensioenregelingen aanbieden en verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, een in deze lidstaat wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger moeten aanwijzen.

Schending van artikel 36 van de EER-Overeenkomst

– Argumenten van partijen

64 Volgens het Koninkrijk Spanje, daarin gesteund door de Franse Republiek, is de voornaamste reden waarom de Commissie meent dat de betrokken Spaanse regeling onevenredig is, gelegen in het feit dat er op grond van de richtlijnen 77/799 en 2008/55 instrumenten voor wederzijdse bijstand tussen de lidstaten in belastingzaken voorhanden zijn. Zij wijzen erop dat het bij die richtlijnen ingestelde kader voor samenwerking tussen de lidstaten niet bestaat tussen de lidstaten en de bevoegde autoriteiten van een derde land wanneer dat derde land geen verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan. In een dergelijk geval moet worden geoordeeld dat de verplichting tot aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger niet verder gaat dan noodzakelijk is om te zorgen voor de doelmatige invordering van de verschuldigde belasting.

65 De Commissie erkent dat in het geval van de Europese Economische Ruimte, daar er geen bilaterale overeenkomst betreffende wederzijdse bijstand in belastingzaken met de Republiek IJsland, het Vorstendom Liechtenstein of het Koninkrijk Noorwegen is, de verplichte aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger te rechtvaardigen valt indien niet verder wordt gegaan dan hetgeen noodzakelijk is voor het waarborgen van doeltreffende fiscale controles en het tegengaan van belastingontwijking.

– Beoordeling door het Hof

66 Vastgesteld moet worden dat artikel 36 van de EER-Overeenkomst vergelijkbaar is met artikel 56 VWEU. Hieruit volgt dat de in punt 40 van het onderhavige arrest vastgestelde beperking van het vrij verrichten van diensten in beginsel ook moet worden aangemerkt als strijdig met artikel 36.

67 Zoals uit de punten 49 tot en met 61 van het onderhavige arrest blijkt, kan die beperking, wat artikel 56 VWEU betreft, geen rechtvaardiging vinden in de noodzaak om te zorgen voor doeltreffende fiscale controles, de strijd tegen belastingontduiking of het waarborgen van een doelmatige invordering van belasting omdat zij verder gaat dan noodzakelijk is om deze doelen te bereiken. Bij dat oordeel is uitgegaan van de premisse dat er op het niveau van de Unie samenwerkingsregelingen tussen de autoriteiten van de lidstaten bestaan die toereikend zijn om in het onderhavige geval het Koninkrijk Spanje in staat te stellen de genoemde doelen te bereiken.

68 Het kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten waarin met name de richtlijnen 77/799 en 2008/55 voorzien, bestaat evenwel niet tussen deze autoriteiten en

de bevoegde autoriteiten van een derde land wanneer dat derde land geen verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan (zie arrest Commissie/Spanje, EU:C:2012:439, punt 96).

69 In dit verband wijst het Koninkrijk Spanje er expliciet op dat het geen overeenkomst tot uitwisseling van informatie is aangegaan met het Vorstendom Liechtenstein. De Commissie van haar kant stelt niet dat sprake is van bilaterale overeenkomsten over wederzijdse bijstand in belastingzaken tussen de verwerende lidstaat en de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst maar geen lid zijn van de Unie, en heeft niet aangetoond dat er instrumenten voor informatie-uitwisseling en samenwerking zijn die toereikend zijn om het Koninkrijk Spanje in staat te stellen informatie te verkrijgen over de verschuldigde belasting en die belasting in te vorderen (zie naar analogie arresten Commissie/Portugal, EU:C:2011:273, punt 56, en Commissie/Spanje, EU:C:2012:439, punt 98).

70 Derhalve kan niet worden geoordeeld dat is aangetoond dat de verplichting om een in Spanje wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen verder gaat dan noodzakelijk is ter bereiking van het doel te zorgen voor doeltreffende fiscale controles en het tegengaan van belastingontwijking.

71 Het beroep van de Commissie moet dus worden verworpen voor zover het strekt tot vaststelling dat het Koninkrijk Spanje de krachtens artikel 36 van de EER-Overeenkomst op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

72 Volgens artikel 138, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering draagt elke partij haar eigen kosten indien zij onderscheidenlijk op een of meer punten in het ongelijk worden gesteld. Aangezien de Commissie en het Koninkrijk Spanje elk respectievelijk op een of meer punten in het ongelijk zijn gesteld, zullen zij hun eigen kosten dragen.

73 Ingevolge artikel 140, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering, dat bepaalt dat de lidstaten die in het geding hebben geïntervenieerd hun eigen kosten dragen, zal de Franse Republiek haar eigen kosten dragen.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart:

1) **Het Koninkrijk Spanje heeft niet voldaan aan de krachtens artikel 56 VWEU op hem rustende verplichtingen doordat het is overgegaan tot vaststelling van artikel 46, sub c, van 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 (koninklijk wetgevend decreet 1/2002 tot goedkeuring van de gecodificeerde tekst van de wet betreffende de pensioenregelingen en fondsen) van 29 november 2002 en artikel 86, lid 1, van Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (koninklijk wetgevend decreet 6/2004 tot goedkeuring van de gecodificeerde tekst van de wet op de ordening van en het toezicht op particuliere verzekeringen) van 29 oktober 2004, op grond van welke bepalingen in andere lidstaten dan het Koninkrijk Spanje gevestigde pensioenfondsen die in deze lidstaat bedrijfspensioenregelingen aanbieden en verzekeringsmaatschappijen die in het kader van het vrij verrichten van diensten in Spanje actief zijn, een in deze lidstaat wonende of gevestigde fiscaal vertegenwoordiger moeten aanwijzen.**

2) **Het beroep wordt verworpen voor het overige.**

3) **De Europese Commissie, het Koninkrijk Spanje en de Franse Republiek dragen hun eigen kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Spaans.