

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 11. decembra 2014 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – článok 56 ZFEÚ a článok 36 Dohody o EHP – Služby ponúkané v Španielsku dôchodkovými fondmi a poisťovňami sídlacimi v inom členskom štáte – Plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia – Povinnosť ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku – Obmedzenie – Odôvodnenie – Účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým únikom – Proporcionalita“

Vo veci C-678/11,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 22. decembra 2011,

Európska komisia, v zastúpení: F. Jimeno Fernández a W. Roels, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Španielskemu kráľovstvu, v zastúpení: A. Rubio González, splnomocnený zástupca,

žalovanému,

ktorého v konaní podporuje:

Francúzska republika, v zastúpení: G. de Bergues, D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,

vedúcej účasník konania,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz, sudcovia C. Vajda (spravodajca), A. Rosas, E. Juhász a D. Šváby,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. júna 2014,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Španielske kráľovstvo

si tým, že prijalo a zachovalo v platnosti ustanovenia obsiahnuté v ?lánku 46 písm. c) krá?ovského legislatívneho dekrétu 1/2002, ktorým sa schva?uje prepracované znenie zákona o úprave dôchodkových plánov a dôchodkových fondov (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), z 29. novembra 2002 (BOE ?. 298, z 13. decembra 2002, s. 43361, ?alej len „zákon o úprave dôchodkových plánov a dôchodkových fondov“), v ?lánku 86 krá?ovského legislatívneho dekrétu 6/2004, ktorým sa schva?uje prepracované znenie zákona o organizácii a kontrole súkromných pois?ovní (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), z 29. októbra 2004 (BOE ?. 267, z 5. novembra 2004, s. 36602, ?alej len „zákon o organizácii a kontrole súkromných pois?ovní“), v ?lánku 10 krá?ovského legislatívneho dekrétu 5/2004, ktorým sa schva?uje prepracované znenie zákona o dani z príjmu nerezidentov (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), z 5. marca 2004 (BOE ?. 62, z 12. marca 2004, s. 11176), v znení zákona 36/2006 o opatreniach predchádzania da?ovým podvodom (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), z 29. novembra 2006 (BOE ?. 286, z 30. novembra 2006, s. 42087, ?alej len „zákon o dani z príjmu nerezidentov“), a v ?lánku 47 všeobecného da?ového zákona 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria), zo 17. decembra 2003 (BOE ?. 302, z 18. decembra 2003, s. 44987, ?alej len „všeobecný da?ový zákon“), pod?a ktorých dôchodkové fondy sídlia v inom ?lenskom štáte, ako je Španielske krá?ovstvo, a ponúkajúce plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpe?enia v tomto ?lenskom štáte, ako aj pois?ovne pôsobiace v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb sú okrem iného povinné ustanovi? da?ového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v tomto ?lenskom štáte, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z ?lánku 56 ZFEÚ a z ?lánku 36 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, s. 3, ?alej len „Dohoda o EHP“).

Španielsky právny rámec

2 ?lánok 47 všeobecného da?ového zákona stanovuje:

„Na ú?ely komunikácie s da?ovým orgánom sú da?ovníci, ktorí nie sú španielskymi rezidentmi, povinní ustanovi? zástupcu usadeného na území Španielska, pokia? vykonávajú na tomto území ?innos? prostredníctvom stálej organiza?nej zložky, ak da?ová právna úprava to výslovne stanoví alebo ak to da?ový orgán vyžaduje z dôvodu charakteristík uskuto?nenej transakcie alebo ?innosti, alebo výšky dosiahnutého príjmu.

Toto ustanovenie musí byť oznámené da?ovému orgánu v lehotách stanovených da?ovými právnymi predpismi.“

3 ?lánok 46 zákona o úprave dôchodkových plánov a dôchodkových fondov stanovuje:

„Dôchodkové fondy sídlia v inom ?lenskom štáte, ktoré chcú v Španielsku ponúka? plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpe?enia, podliehajúce španielskemu právu sú povinné ustanovi? zástupcu, a to fyzickú osobu s obvyklým bydliskom v Španielsku alebo právnickú osobu so sídlom v Španielsku, ktorá má tieto právomoci:

...

c) zastupuje dôchodkový fond v súvislosti s da?ovými povinnos?ami, ktoré mu vyplývajú z ?inností vykonávaných na území Španielska. Zástupca musí plni? povinnosti spo?ívajúce vo vykonaní zrážky alebo platby vopred a odvedení sumy z titulu plánov podliehajúcich španielskej právnej úprave do štátneho rozpo?tu, za podmienok stanovených právnymi predpismi o dani z príjmu fyzických osôb, ako aj v plnení povinností poskytova? informácie da?ovému orgánu

upravené španielskou právnou úpravou o správe dôchodkových fondov.

...“

4 Podľa článku 86 ods. 1 zákona o organizácii a kontrole súkromných poisťovní:

„Súkromné poisťovne sídlia v inom členskom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru, ktoré chcú v Španielsku pôsobiť v režime slobodného poskytovania služieb, sú povinné ustanoviť zástupcu, ktorý je španielskym daňovým rezidentom na účely plnenia daňových povinností upravených týmto zákonom v súvislosti s činnosťami vykonávanými na území Španielska.

Tento zástupca musí v mene poisťovní pôsobiacich v režime slobodného poskytovania služieb okrem povinností uvedených v článku 82 tohto zákona plniť tiež nasledujúce daňové povinnosti:

- a) vykonať záležitosť alebo platbu a odviesť sumu do štátneho rozpočtu, pokiaľ ide o činnosti uskutočňované v Španielsku, za podmienok stanovených v právnych predpisoch o dani z príjmu fyzických osôb, o dani z príjmu právnických osôb a dani z príjmu nerezidentov;
- b) informovať daňový orgán o transakciách uskutočnených v Španielsku v súlade s ustanoveniami právnej úpravy o dani z príjmu fyzických osôb, o dani príjmov právnických osôb a dani z príjmu nerezidentov.“

5 Článok 10 ods. 1 zákona o dani z príjmu nerezidentov znie takto:

„Daňovníci podliehajúci tejto dani sú povinní pred uplynutím lehoty podania daňového priznania za príjmy dosiahnuté v Španielsku ustanoviť fyzickú alebo právnickú osobu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku, ktorá by ich zastupovala pred daňovým orgánom v súvislosti s ich povinnosťami týkajúcimi sa tejto dane, pokiaľ vykonávajú činnosť prostredníctvom stálej organizačnej zložky, v prípadoch uvedených v článku 24 ods. 2 a článku 38 tohto zákona, alebo pokiaľ to daňový orgán vyžaduje z dôvodu výšky, alebo charakteristík príjmov dosiahnutých daňovníkom na území Španielska.

...“

6 Článok 99 ods. 2 zákona 35/2006 o dani z príjmu fyzických osôb, ktorým sa čiastočne menia a dopĺňajú zákony o dani z príjmov právnických osôb, o dani z príjmov nerezidentov a dani z majetku (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio), z 28. novembra 2006 (BOE č. 285, z 29. novembra 2006, s. 41734), stanovuje:

„Subjekty a právnické osoby, ktoré vyplácajú príjmy podliehajúce tejto dani, vrátane subjektov, na ktoré sa vzťahujú pravidlá o priradení príjmov, sú povinné zraziť a odviesť daň z príjmu fyzických osôb dosiahnutého príjmom. Sumu, ktorá má byť odvedená do štátneho rozpočtu, podmienky a spôsob platby upravuje nariadenie. Rovnakým podmienkam podliehajú daňovníci vykonávajúci ekonomickú činnosť, pokiaľ ide o príjmy dosahované pri výkone ich činnosti, ako aj fyzické osoby, právnické osoby a iné subjekty, ktoré nie sú usadené na území Španielska, ktoré ale vykonávajú činnosť na tomto území prostredníctvom stálej organizačnej zložky, alebo ktoré hoci nemajú stálu organizačnú zložku, vyplácajú zamestnanecké príjmy ako aj iné príjmy podliehajúce záležitosť alebo platbe, ktoré predstavujú odpočítateľné výdavky zamerané na dosiahnutie príjmov uvedených v článku 24 ods. 2 kodifikovaného znenia zákona o dani z príjmu nerezidentov.

...

Zástupca ustanovený v súlade s ustanoveniami článku 86 ods. 1 kodifikovaného znenia zákona o

organizácii a kontrole súkromných poisťovní, ktorý koná v mene poisťovne pôsobiacej v režime slobodného poskytovania služieb, je povinný vykonať zrážku a platbu v prípade transakcií uskutočnených v Španielsku.

Dôchodkové fondy sídlia v inom členskom štáte Európskej únie, ktoré v Španielsku ponúkajú režimy zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia podliehajúce španielskej právnej úprave, v súlade s ustanoveniami smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/41/ES z 3. júna 2003 o podmienkach a dohode nad inštitúciami zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia [(Ú. v. EÚ L 235, s. 10; Mim. vyd. 05/004, s. 350)], sú povinné ustanoviť zástupcu španielskeho daňového rezidenta, ktorý ich bude zastupovať na účely plnenia daňových povinností. Tento zástupca je povinný vykonať zrážku a platbu za transakcie uskutočnené v Španielsku.

...“

Konanie pred podaním žaloby a žaloba podaná na Súdny dvor

7 Listami zo 4. apríla a 1. decembra 2008 Komisia vyzvala Španielske kráľovstvo, aby napravilo nezlučiteľnosť ustanovení španielskeho práva ukladajúcich dôchodkovým fondom sídlia v inom členskom štáte, ktoré ponúkajú plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v Španielsku a poisťovniam pôsobiacim v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb, ako aj niektorým subjektom a fyzickým osobám nerezidentom, povinnosť ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku, s článkom 49 ES a článkom 35 Dohody o EHP.

8 Po odpovedi Španielskeho kráľovstva na túto výzvu Komisia 29. januára 2010 zaslala tomuto členskému štátu odôvodnené stanovisko, v ktorom naďalej trvala na predbežnej analýze uvedenej v týchto listoch a stanovila tomuto štátu lehotu dvoch mesiacov na prijatie opatrení nevyhnutných na vyhovenie tomuto stanovisku.

9 Keďže Komisia nepovažovala odpoveď Španielskeho kráľovstva na uvedené odôvodnené stanovisko za uspokojivú, podala predmetnú žalobu. Komisia uvádza, že predmet žaloby obmedzila na povinnosť, upravenú španielskym právom, ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku iba v prípadoch dôchodkových fondov sídlia v inom členskom štáte a ponúkajúcich plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v Španielsku, ako aj poisťovní pôsobiacich v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb.

10 Podaním z 15. marca 2012 Španielske kráľovstvo vznieslo námietky neprípustnosti podľa článku 91 ods. 1 prvého pododseku Rokovacieho poriadku Súdneho dvora v znení platnom ku dňu podania žaloby. Dňa 2. októbra 2012 Súdny dvor rozhodol spojiť rozhodnutie o námietke neprípustnosti na spoločné konanie o veci samej podľa odseku 4 tohto článku.

11 Uznesením z 9. mája 2012 predseda Súdneho dvora vyhovel návrhu Francúzskej republiky na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Španielskeho kráľovstva.

O žalobe

O prípustnosti

Argumentácia účastníkov konania

12 Španielske kráľovstvo na podporu svojej námietky neprípustnosti uvádza tri dôvody. Po prvé uvádza, že použitím príslovky „najmä“ vo svojom žalobnom návrhu Komisia neobmedzila predmet svojej žaloby dôkladne a presne. Po druhé tento členský štát sa domnieva, že Komisia na podporu svojej žaloby nesprávne uviedla dve ustanovenia španielskeho práva, a to článok 10

zákona o dani z príjmu nerezidentov a článok 47 všeobecného daňového zákona. Španielske kráľovstvo tvrdí, že prvé ustanovenie nemá nijakú spojitosť so situáciami, ktoré sú predmetom žaloby Komisie, a že druhé ustanovenie iba stanovuje zásady a všeobecné ustanovenia španielskeho daňového systému a netýka sa špecifických prípadov, v ktorých má byť ustanovený daňový zástupca. Po tretie Španielske kráľovstvo Komisii vytýka, že jasne neuviedla, či členský štát nemôže uložiť nerezidentovi povinnosť ustanoviť takéhoto zástupcu v nijakom prípade, alebo či existujú z tohto pravidla niektoré odôvodnené výnimky.

13 Komisia odmieta dôvody, ktoré Španielske kráľovstvo uviedlo na podporu svojej námietky neprípustnosti.

Posúdenie Súdnym dvorom

14 Z článku 38 ods. 1 písm. c) rokovacieho poriadku v znení platnom ku dňu podania žaloby a z judikatúry k tomuto ustanoveniu vyplýva, že každá žaloba musí označiť predmet konania, ako aj zhrnutie dôvodov a že toto označenie musí byť dostatočne jasné a presné, aby umožnilo žalovanému pripraviť si svoju obranu a Súdnemu dvoru vykonať preskúmanie. Z toho vyplýva, že podstatné skutkové a právne okolnosti, na ktorých je žaloba založená, musia vyplynúť koherentným a zrozumiteľným spôsobom už z textu samotnej žaloby a žalobné návrhy musia byť formulované jednoznačne, aby Súdny dvor nerozhodol nad rámec návrhov alebo neopomenul rozhodnúť o niektorom žalobnom dôvode (pozri rozsudok Komisia/Španielsko, C-360/11, EU:C:2013:17, bod 26 a citovanú judikatúru).

15 Žaloba Komisie v prejednávanej veci tieto požiadavky spĺňa.

16 Bez ohľadu na pojem „najmä“ použitý v žalobných návrhoch totiž tak zo žalobných návrhov, ako aj z dôvodov uvedených v žalobe jednoznačne vyplýva, že predmetom žaloby Komisie je povinnosť, upravená španielskym právom, ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku v dvoch špecifických prípadoch, a to v prípade dôchodkových fondov sídliačich v inom členskom štáte, ktoré ponúkajú plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v Španielsku, a v prípade poisťovní sídliačich v inom členskom štáte, ktoré pôsobia v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb. Navyše z vyjadrení predložených žalovaným členským štátom vyplýva, že žaloba bola formulovaná dostatočne jasne a určito, keďže sa žalovaný vo svojej obrane zameral na tieto dva špecifické prípady.

17 Prvý dôvod uvádzaný Španielskym kráľovstvom na podporu námietky neprípustnosti preto treba zamietnuť.

18 Okrem toho, keďže žaloba sa vzťahuje iba na uvedené dva špecifické prípady, Komisii nemožno vytýkať, že nezaujala jasný postoj k tomu, či by povinnosť nerezidenta ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku bola za iných okolností v súlade s právom Únie. Preto tretí dôvod uvádzaný týmto členským štátom musí byť takisto zamietnutý.

19 Pokiaľ ide o druhý dôvod, ktorý Španielske kráľovstvo uviedlo v rámci svojej námietky neprípustnosti, Komisia správne zdôrazňuje, že vzhľadom na to, že jej žaloba jasne vymedzuje svoj predmet, prípadná irelevantnosť niektorých ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré uvádza, nemajú za následok neprípustnosť tejto žaloby. Platí to o to viac, že uvedený členský štát vo svojom podaní námietky neprípustnosti priznáva, že dve ustanovenia vnútroštátneho práva spomenuté Komisiou v jej žalobe, a to článok 46 písm. c) zákona o úprave dôchodkových plánov a dôchodkových fondov a článok 86 ods. 1 zákona o organizácii a kontrole súkromných poisťovní, sú na účely uvedenej žaloby relevantné.

20 Z toho vyplýva, že námietka neprípustnosti vznesená Španielskym kráľovstvom musí byť

zamietnutá.

O veci samej

O porušení článku 56 ZFEÚ

– Argumentácia účastníkov konania

21 Komisia zdôrazňuje, že povinnosť dôchodkových fondov sídlacích v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, a ponúkajúcich plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v tomto členskom štáte, ako aj poisťovní pôsobiacich v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb ustanoví daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v tomto členskom štáte predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Na jednej strane táto povinnosť predstavuje dodatočnú záťaž pred tieto dôchodkové fondy a poisťovne. Na druhej strane predstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb pre osoby a podniky usadené v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, ktoré chcú poskytovať služby daňového zastupovania subjektom a fyzickým osobám pôsobiacim v Španielsku.

22 Španielske kráľovstvo, ako ani Francúzska republika ako vedľajší účastník konania nespochybujú obmedzujúcu povahu dotknutých opatrení.

23 Španielske kráľovstvo sa domnieva, že povinnosť ustanoví daňového zástupcu usadeného v Španielsku je odôvodnená nevyhnutnosťou účinnej daňovej kontroly a boja proti daňovým podvodom. Okrem toho tvrdí, že dotknuté opatrenia nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov všeobecného záujmu nevyhnutné.

24 Španielske kráľovstvo v tejto súvislosti tvrdí, že pokiaľ ide o daňovníkov nerezidentov, intenzita kontrol a stupeň účinnosti opatrení boja proti daňovým podvodom sú podstatne vyššie, ak je priamo k dispozícii kontaktná osoba, akým je daňový zástupca. Uvedené ciele by naproti tomu neboli účinne dosiahnuté, ak by sa pri výmene informácií a vymáhaní pohľadávok využívala iba vzájomná pomoc orgánov rozličných členských štátov, ktorá je upravená v smernici Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. ES L 363, s. 129) (ďalej len „smernica 77/799“), a v smernici Rady 2008/55/ES z 26. mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. ES L 150, s. 28).

25 Žalovaný členský štát sa domnieva, že neúčinnosť systému zavedeného týmito smernicami dokazuje skutočnosť, že v rámci reformy nástrojov administratívnej spolupráce a pomoci pri vymáhaní pohľadávok boli tieto smernice zrušené. Okrem toho tento členský štát uvádza ako podporný argument nízku úroveň vymáhateľnosti dlhov a ďalej ako po prvé, že osem žiadostí bolo predložených orgánom Spojeného kráľovstva v roku 2011, a po druhé žiadosti boli adresované iným členskými štátom v rokoch 2005 až 2009.

26 Keďže podľa Španielskeho kráľovstva niektoré informácie požadované španielskymi daňovými orgánmi vo forme vyhlásení majú všeobecnú povahu a nie sú nevyhnutné alebo výlučne zamerané na určenie dane, informácie obsiahnuté v týchto vyhláseniach nespádajú do pôsobnosti smernice 77/799. V dôsledku toho si účinné uplatňovanie daní vyžaduje, aby sa vopred určila osoba, s ktorou bude španielsky daňový orgán v kontakte počas rozličných konaní.

27 Pokiaľ ide o platenie dane z príjmu pochádzajúceho z plánov zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia, Španielske kráľovstvo uvádza, že pokiaľ ide o dôchodkové fondy

sídlia v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, a ponúkajúce plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v Španielsku, ako aj o poisťovne pôsobiace v tomto členskom štáte v režime slobodného poskytovania služieb, právo alebo povinnosť daňového zástupcu zraziť dane a odviesť ich do štátneho rozpočtu, stanovené v článku 46 písm. c) všeobecného daňového zákona a v článku 86 ods. 1 písm. a) zákona o organizácii a kontrole súkromných poisťovní, odrážajú povinnosť podľa článku 99 ods. 2 zákona 35/2006 z 28. novembra 2006 vykonať záležitosť z príjmov zamestnancov. Aj keď podľa posledného ustanovenia inštitúcie spravujúce dôchodkové fondy sídlia v Španielsku samé vykonávajú túto záležitosť, nevyhnutnosť, aby dôchodkové fondy a poisťovne sídlia v inom členskom štáte ustanovili daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku na účely najmä uvedeného vykonania záležitosti dane je odôvodnená komplexnosťou výpočtu jej výšky. Pri neexistencii takejto povinnosti vykonať záležitosť v prípade týchto subjektov nerezidentov by tieto subjekty boli daňovo zvýhodnené vo vzťahu k subjektom sídliačim v Španielsku, čo by bolo v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania, ako aj narúšalo riadne fungovanie vnútorného trhu.

28 Okrem toho Španielske kráľovstvo zdôrazňuje, že predmetné konanie o nesplnení povinnosti zaplatiť voči nemu ho viedlo k tomu, aby zákonom 2/2011 o udržateľnom ekonomickom rozvoji (Ley 2/2011 de Economía Sostenible) zo 4. marca 2011 (BOE č. 55, z 5. marca 2011, s. 25033) zrušilo podmienku bydliska alebo sídla daňového zástupcu v Španielsku stanovenú v článku 86 ods. 1 zákona o organizácii a kontrole súkromných poisťovní, hoci podľa názoru tohto členského štátu uvedená podmienka predstavovala najlepšiu záruku účinného plnenia daňových povinností.

29 Francúzska republika, ktorá v konaní podporuje Španielske kráľovstvo, sa domnieva, že sporná právna úprava je odôvodnená nevyhnutnosťou zabezpečiť účinné vymáhanie dane, čo Súdny dvor uznal ako naliehavý dôvod všeobecného záujmu. Tento dôvod je spôsobilý dosiahnuť uvedený cieľ tým, že zjednodušuje a urýchľuje výber a vymáhanie dane. Podriadením daňových zástupcov dohľadu španielskych daňových orgánov môžu tieto orgány zabezpečiť vymáhanie nezaplatených dane. Okrem toho Súdny dvor v rozsudkoch FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) a X (C-498/10, EU:C:2012:635) rozhodol, že postup odvedenia záležitosť dane a režim zodpovednosti súvisiaci s týmto postupom tvoria legitímny a vhodný prostriedok zabezpečenia daňového zaobchádzania s príjmami osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia.

30 Pokiaľ ide o proporcionalitu povinnosti vyplývajúcej zo spornej právnej úpravy, Francúzska republika sa domnieva, že iné možnosti nie sú menej obmedzujúce, ako je povinnosť ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom v Španielsku. Po prvé povinnosť v Španielsku usadených klientov dôchodkových fondov a poisťovní nerezidentov týkajúca sa samostatne odvádzanej záležitosť dane by predstavovala dodatočnú administratívnu záťaž, ako aj riziká v oblasti zodpovednosti, čo by spôsobilo, že poskytovanie cezhraničných služieb by bolo menej atraktívne, ako služby, ktorých poskytovateľmi sú rezidenti.

31 Po druhé z bodov 50 a 51 rozsudku X (EU:C:2012:635) vyplýva, že výber dane u poskytovateľa služieb, ktorý nie je rezidentom, by mohlo znamenať pre tohto poskytovateľa značnú záťaž, čo by ho mohlo odradiť od poskytovania služieb v danom členskom štáte. V tejto súvislosti pracovná záťaž uvedeného poskytovateľa by bola o to väčšia, že by si musel plniť daňové povinnosti stanovené v právnej úprave iného členského štátu a z toho dôvodu podávať daňové priznanie v cudzom jazyku.

32 Podľa Francúzskej republiky sa toto konanie odlišuje od konania, v ktorom bol vydaný rozsudok Komisia/Belgicko (C-522/04, EU:C:2007:405). V uvedenom rozsudku kumulatívna existencia troch dôvodov viedla Súdny dvor k záveru, že povinnosť ustanoviť daňového zástupcu

s bydliskom alebo so sídlom v dotknutom členskom štáte išla nad rámec, ktorý je nevyhnutný pre zaručenie zaplataenia ročnej dane z dotknutých poistných zmlúv. Súdny dvor okrem iného zdôraznil, že podľa belgického práva je poistenec osobne dlžníkom uvedenej dane, keď predmetná zmluva bola uzavretá s poisťovateľom, ktorý nie je usadený v Belgicku. Tento dôvod však nie daný v prejednávanej veci, keďže španielska právna úprava stanovuje, že iba daňový zástupca s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku je dlžníkom dane, ktorú dlhujú dôchodkové fondy nerezidenti a poisťovne pôsobiace v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb.

33 Komisia, hoci uznáva legitimitu cieľov uvedených Španielskym kráľovstvom na účely odôvodnenia povinnosti ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku v prípadoch, ktoré sú predmetom žaloby, spochybňuje argumenty tohto členského štátu ako aj Francúzskej republiky, podľa ktorých uvedená povinnosť je nevyhnutná na dosiahnutie týchto cieľov.

– Posúdenie Súdnym dvorom

34 Na úvod je potrebné konštatovať, že pokiaľ ide o cieľ predmetnej žaloby, ktorý je uvedený v bode 16 tohto rozsudku, je nesporné, že podľa španielskej právnej úpravy v danej oblasti sú dôchodkové fondy sídliace v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, a ponúkajúce plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v tomto členskom štáte, ako aj poisťovne pôsobiace v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb povinné ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku.

35 Z bodu 12 tohto rozsudku však vyplýva, že relevancia dvoch ustanovení španielskeho práva, ktoré uviedla Komisia vo svojej žalobe, bola Španielskym kráľovstvom spochybnená. V tejto súvislosti Komisia priznáva, že článok 10 zákona o dani z príjmu nerezidentov sa týka povinnosti ustanoviť zástupcu za okolností, ktoré nie sú predmetom tejto žaloby. Pokiaľ ide o článok 47 všeobecného daňového zákona, Komisia obmedzením sa iba na tvrdenie, že tento článok predstavuje základné pravidlo, ktoré ukladá daňovníkom neusadeným v Španielsku ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v tomto členskom štáte, nepreukazuje, že zmena alebo zrušenie tohto článku je nevyhnutné pre ukončenie údajného nesplnenia povinnosti.

36 Za týchto okolností výlučne článok 46 písm. c) zákona o úprave plánov dôchodkových fondov a článok 86 ods. 1 zákona o organizácii a kontrole súkromných poisťovní, ktorých relevanciu navyše žalovaný členský štát uznal, môžu byť zohľadnené na účely predmetnej žaloby.

37 Je potrebné zdôrazniť, že poskytovanie služieb finančnými inštitúciami a poisťovňami v oblasti zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia je poskytovaním služieb v zmysle článku 57 ZFEÚ. Takéto poskytovanie totiž zahŕňa služby poskytované zvyčajne za odplatu, ktorej podstatný prvok spočíva v skutočnosti, že predstavuje hospodárske protiplnenie za dotknuté služby (pozri analogicky rozsudok Komisia/Belgicko, C-296/12, EU:C:2014:24, bod 28).

38 Takisto treba zdôrazniť, že z pohľadu jednotného trhu a na umožnenie dosiahnutia cieľov článku 56 ZFEÚ tento článok bráni uplatneniu akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, ktorej dôsledkom je sťaženie poskytovania služieb v zmysle článku 57 ZFEÚ medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského štátu (pozri rozsudok Komisia/Belgicko, EU:C:2014:24, bod 29 a citovanú judikatúru).

39 Okrem toho z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že s článkom 56 ZFEÚ je v rozpore najmä každý vnútroštátny právny predpis, ktorý môže znemožniť alebo inak sťažiť činnosť poskytovateľa so sídlom v inom členskom štáte, v ktorom legálne poskytuje obdobné

služby (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Belgicko, EU:C:2007:405, bod 38 a citovanú judikatúru).

40 V prejednávanej veci Španielske kráľovstvo nespochybnilo skutočnosť, že dotknutá právna úprava predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je v zásade v rozpore s článkom 56 ZFEÚ.

41 Ako totiž Komisia správne uvádza, povinnosť ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku môže pre dôchodkové fondy sídliace v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, a ponúkajúce plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v tomto členskom štáte, ako aj pre poisťovne pôsobiace v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb predstavovať dodatočné náklady. Následne táto povinnosť sťažuje a robí menej atraktívnym poskytovanie služieb týmito subjektmi osobám usadeným v Španielsku v porovnaní s poskytovaním obdobných služieb tým istým osobám zo strany subjektov usadených v Španielsku, ktoré nepodliehajú tejto povinnosti. Na druhej strane skutočnosť, že tento zástupca musí mať bydlisko alebo sídlo v Španielsku, predstavuje prekážku slobodného poskytovania služieb pre osoby a podniky usadené v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, ktoré chcú poskytovať služby daňového zastupovania subjektom alebo fyzickým osobám pôsobiacim v Španielsku.

42 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že vnútroštátne opatrenia, ktoré môžu brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou FEÚ alebo robí tento výkon menej atraktívnym, môžu byť napriek tomu prípustné pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné na zabezpečenie jeho dosiahnutia a nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie sledovaného cieľa nevyhnutné (pozri najmä rozsudok van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 39 a citovanú judikatúru).

43 Vnútroštátnym orgánom prislúcha, aby pri prijímaní opatrenia, ktoré sa odchyľuje od zásady zaručenej právom Únie, v každom jednotlivom prípade preukázali, že uvedená podmienka je splnená. K dôvodom, ktoré členský štát môže uviesť na odôvodnenie, musí byť priložená analýza spôsobilosti a proporcionality opatrenia prijatého týmto členským štátom, ako aj presné údaje umožňujúce podporu jeho argumentácie (pozri rozsudok Komisia/Belgicko, EU:C:2014:24, bod 33 a citovanú judikatúru).

44 Na odôvodnenie reštriktívnych následkov opísaných v bode 41 tohto rozsudku Španielske kráľovstvo poukazuje na nevyhnutnosť účinnej daňovej kontroly, ako aj na boj proti daňovým podvodom.

45 Súdny dvor v tomto smere opakovane konštatoval, že boj proti daňovým únikom a únikom daňových kontrol môžu byť uvádzané na odôvodnenie obmedzenia výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri rozsudok Strojírny Prostějov a ACO Industries Tábor, C-53/13 a C-80/13, EU:C:2014:2011, bod 55, ako aj citovanú judikatúru).

46 Rovnako aj nevyhnutnosť zabezpečiť účinnosť vymáhania dane, ktorú uvádza Francúzska republika vo svojom vyjadrení ako vedľajší ústastník, predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb (pozri rozsudok X, EU:C:2012:635, bod 39).

47 V tomto zmysle je potrebné konštatovať, že povinnosti informovať, ako aj zraziť a odviesť dlhovanú sumu do štátneho rozpočtu, ktoré musia plniť daňoví zástupcovia, na ktorých sa vzťahuje sporná právna úprava, v mene dôchodkových fondov a poisťovní sídliacich v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, predstavujú vhodný prostriedok zabezpečenia účinnosti vymáhania dlhovanej dane z príjmu dosiahnutého v súvislosti s plánmi

zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia.

48 Pokiaľ ide o otázku, či uvedená právna úprava nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, Španielske kráľovstvo podporované Francúzskou republikou uvádza viacero argumentov založených na povinnostiach a zodpovednosti, ktoré prináležia daňovým zástupcom, ktorých sa uvedená právna úprava týka.

49 Po prvé, pokiaľ ide o získanie informácií o daňovom dlhu a jeho vymáhaní na účely účinnej daňovej kontroly a boja proti daňovým podvodom, treba pripomenúť, že článok 1 ods. 1 smernice 77/799 určuje, že úrady členských štátov si vymieňajú všetky informácie, ktoré im umožnia správne vyrubenie najmä dane z príjmu (pozri analogicky rozsudok Komisia/Belgicko, EU:C:2007:405, bod 52).

50 Okrem toho, pokiaľ ide o vymáhanie najmä dane z príjmu, Súdny dvor už rozhodol, že mechanizmy spolupráce, ktoré existujú medzi orgánmi členských štátov na úrovni Únie, akými sú mechanizmy upravené v smernici 2008/55, sú postačujúce na to, aby príslušnému členskému štátu umožnili vymáhanie daňového dlhu v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 68 a citovanú judikatúru).

51 Tvrdenia a dôkazy uvádzané Španielskym kráľovstvom s cieľom preukázať neúčinnosť mechanizmov zavedených smernicami 77/799 a 2008/55, a teda nevyhnutnosť ustanovenia daňového zástupcu, ktorý zabezpečí sprostredkovanie informácií a vymáhanie daňového dlhu, nemožno prijať. Na jednej strane zrušenie uvedených smerníc a ich nahradenie novými smernicami nie je samo osebe dôkazom toho, že mechanizmy, ktoré zaviedli, neboli účinné, pokiaľ ide o sprostredkovanie informácií a vymáhanie dlhovaných súm na dani z príjmu pochádzajúceho z plánov zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia spravovaných subjektmi sídlacimi v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo. Na druhej strane je nepochybné, že štatistiky, ktoré tvoria prílohu vyjadrenia k žalobe a ktoré sa týkajú miery vymožiteľnosti dlhov, sa nevzťahujú na žiadosti o vymáhanie daní v tejto oblasti. Komisia na pojednávaní uviedla, že dôkazná hodnota týchto štatistík je ešte viac oslabená chýbaním akejkoľvek informácie o tom, či žiadosti, ktorým nebolo vyhovené, boli platne predložené, alebo či neboli neskoršie vzaté späť. Uvedené štatistiky teda nepredstavujú relevantné a presné dôkazy, ktoré by umožňovali oprieť sa o tvrdenia Španielskeho kráľovstva v prejednávanej veci.

52 Po druhé Španielske kráľovstvo poukazuje na povinnosti uložené daňovým zástupcom na základe spornej vnútroštátnej právnej úpravy a týkajúce sa sprostredkovania informácií, ktoré podľa jeho názoru nespádajú do pôsobnosti smernice 77/779, ako aj povinnosti zraziť a odviesť dlhovaných daň do štátneho rozpočtu.

53 V tejto súvislosti je potrebné na úvod zdôrazniť, že na rozdiel od toho, čo tento členský štát naznačil vo svojich vyjadreniach, nie je predmetom žaloby Komisie povinnosť vykonať zrážku ako takú, ale povinnosť ustanoviť daňového zástupcu na účely najmä vykonania takejto zrážky. Táto inštitúcia teda nežiada o zrušenie postupu vykonávania zrážok v súvislosti s príjmami pochádzajúcimi z plánov zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia spravovaných subjektmi sídlacimi v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo. Rovnako skutočnosť, že Súdny dvor okrem iného v rozsudku X (EU:C:2012:635) rozhodol, že postup odvedenia zrážkovej dane je legitímnym a vhodným prostriedkom zabezpečenia účinného vymáhania daňového dlhu, je na účely predmetnej žaloby irelevantná.

54 Pokiaľ ide o povinnosti spomenuté v bode 52 tohto rozsudku, Súdny dvor v bodoch 53 až 55 rozsudku Komisia/Belgicko (EU:C:2007:405) konštatoval, že pokiaľ ide o zaplatenie ročnej dane z poistných zmlúv uzatvorených s poisťovateľom, ktorý nesídlí v Belgicku, zo skutočnosti, že poistenec je osobne dlžníkom uvedenej dane podľa vnútroštátneho práva, vyplýva, že toto

právo obsahuje opatrenia, ktorými možno dosiahnuť cieľ zabezpečiť platenie tejto dane, a ktoré menej zasahujú do slobodného poskytovania služieb ako povinnosť ustanoviť zodpovedného zástupcu s bydliskom v Belgicku.

55 Aj keď z vyjadrení predložených Súdnemu dvoru v súvislosti s predmetnou žalobou nevyplýva, že v Španielsku je príjemca služieb súvisiacich s plánmi zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia spravovanými subjektmi nerezidentmi osobne dlžníkom dane dlhovanej za tieto služby, nič to nemení na veci, že zásady uvedené v tomto rozsudku možno v rozpore s názorom Španielskeho kráľovstva podporovaného Francúzskou republikou preniesť na túto žalobu.

56 Španielske kráľovstvo v súlade s požiadavkami pripomenutými v bode 43 tohto rozsudku dostatočne nepreukázalo, že povinnosti informovania ako aj zrazenia a odvedenia dane nemohli byť za okolností sporu splnené prostriedkami menej zasahujúcimi do článku 56 ZFEÚ, ako je ustanovenie daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku. Žalovaný členský štát najmä nepredkladá žiadne argumenty, ktoré by mohli vyvrátiť tvrdenie Komisie, že tieto povinnosti môžu vykonávať samotné dôchodkové fondy a poisťovne nerezidenti, rovnako ako ich vykonávajú dôchodkové fondy a poisťovne sídliace v Španielsku, bez toho, aby uvedené subjekty nerezidenti museli vynaložiť výdavky nevyhnutné na ustanovenie daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku.

57 Pokiaľ ide o tvrdenie uvedené v tejto súvislosti a opierajúce sa o bod 50 rozsudku X (EU:C:2012:635), podľa ktorého by povinnosť vykonania zrážky mohla pre dôchodkové fondy a poisťovne nesídliace v Španielsku znamenať značnú záťaž, ktorá by ich mohla odradiť od poskytovania služieb v Španielsku, istotne nemožno vylúčiť, že v niektorých prípadoch by sa náklady, ktoré by museli uvedené subjekty znášať, ak by samé vykonávali úlohy, ktoré sú povinné zveriť svojmu daňovému zástupcovi, mohli rovnať nákladom, alebo dokonca prevyšovať náklady na ustanovenie tohto zástupcu.

58 Ako však Komisia zdôrazňuje, vnútroštátna právna úprava, ktorá by dôchodkovým fondom sídliačim v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, a ponúkajúcim plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v tomto členskom štáte, ako aj poisťovniam pôsobiacim v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb, ponúkla možnosť voľby medzi ustanovením daňového zástupcu a vlastným vykonávaním uvedených úloh podľa toho, ktoré riešenie považujú z ekonomického hľadiska za výhodnejšie, by menej zasahovala do slobodného poskytovania služieb ako všeobecná povinnosť ustanoviť takéhoto zástupcu uložená dotknutou vnútroštátnou právnou úpravou (pozri analogicky rozsudky Komisia/Portugalsko, C-267/09, EU:C:2011:273, bod 47, a National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 69 až 73).

59 Keď sa týka odôvodnenia podmienky bydliska alebo sídla dotknutého daňového zástupcu v Španielsku, Španielske kráľovstvo sa obmedzuje na konštatovanie, že jednak táto podmienka stanovená v článku 86 ods. 1 zákona o organizácii a kontrole súkromných poisťovní bola zrušená legislatívnou zmenou z roku 2011 a jednak uvedená podmienka predstavuje najlepšiu záruku účinného plnenia dotknutých daňových povinností.

60 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že existencia nesplnenia povinnosti sa má posudzovať so zreteľom na situáciu členského štátu ku dňu uplynutia lehoty, ktorá bola určená v odôvodnenom stanovisku, a že zmeny, ktoré nastali neskôr, nemôže Súdny dvor zohľadniť (pozri najmä rozsudok Komisia/Belgicko, C-421/12, EU:C:2014:2064, bod 45 a citovanú judikatúru).

61 Okrem toho tvrdenie, že podmienka bydliska predstavuje najlepšiu záruku toho, že daňové povinnosti uložené daňovému zástupcovi budú účinne splnené, nie je relevantné. Je pravdou, že

doh?ad nad takýmto zástupcom zo strany da?ových orgánov ?lenského štátu sa môže ukázať zložitejší, ak by sa tento zástupca nachádzal v inom ?lenskom štáte. Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že administratívne ?ažkosti nemôžu samé osebe odôvodniť zásah do základnej slobody, ktorú zaručuje právo Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, C?334/02, EU:C:2004:129, bod 29; Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, bod 54, ako aj van Caster, EU:C:2014:2269, bod 56).

62 Z toho vyplýva, že sporná právna úprava ide nad rámec toho, ?o je nevyhnutné na dosiahnutie cie?ov uvedených v bodoch 44 a 46 tohto rozsudku.

63 Vzh?adom na vyššie uvedené je potrebné konštatovať, že Španielske krá?ovstvo si tým, že prijalo ustanovenia obsiahnuté v ?lánku 46 písm. c) zákona o úprave dôchodkových plánov a dôchodkových fondov a v ?lánku 86 ods. 1 zákona o organizácii a kontrole súkromných pois?ovní, pod?a ktorých dôchodkové fondy sídlia v inom ?lenskom štáte, ako je Španielske krá?ovstvo, a ponúkajúce plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpe?enia v tomto ?lenskom štáte, ako aj pois?ovne pôsobiace v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb, sú povinné ustanoviť da?ového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v tomto ?lenskom štáte, nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z ?lánku 56 ZFEÚ.

O porušení ?lánku 36 Dohody o EHP

– Argumentácia ú?astníkov konania

64 Španielske krá?ovstvo podporované Francúzskou republikou sa domnieva, že hlavným dôvodom, pre ktorý Komisia považuje španielsku právnu úpravu za neprimeranú, je existencia mechanizmov vzájomnej pomoci v da?ovej oblasti medzi ?lenskými štátmi v zmysle smerníc 77/799 a 2008/55. Tieto štáty zdôrazňujú, že rámec spolupráce medzi ?lenskými štátmi, ktorý bol zavedený týmito smernicami, neexistuje medzi nimi a príslušnými orgánmi tretej krajiny, ak sa táto krajina ku vzájomnej pomoci nijako nezaviazala. Pri neexistencii takéhoto záväzku treba predpokladať, že povinnosť ustanoviť da?ového zástupcu nejde nad rámec toho, ?o je nevyhnutné na zabezpe?enie ú?inného vymáhania da?ového dlhu.

65 Komisia uznáva, že pokiaľ ide o Európsky hospodársky priestor a pokiaľ neexistuje bilaterálna zmluva s Islandskou republikou, Lichtenštajnským kniežatstvom alebo Nórsnym krá?ovstvom o vzájomnej pomoci v da?ovej oblasti, môže byť povinnosť ustanoviť da?ového zástupcu odôvodnená pod podmienkou, že nejde nad rámec toho, ?o je nevyhnutné na zabezpe?enie ú?innej da?ovej kontroly a na ú?ely boja proti da?ovým únikom.

– Posúdenie Súdny dvorom

66 Je potrebné zdôrazniť, že ?lánok 36 Dohody o EHP je analogický ?lánku 56 ZFEÚ. Obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré bolo konštatované v bode 40 tohto rozsudku, musí byť teda v zásade považované za odporujúce aj uvedenému ?lánku 36.

67 Treba konštatovať, že ako vyplýva z bodov 49 až 61 tohto rozsudku, toto obmedzenie vo vz?ahu k ?lánku 56 ZFEÚ nebolo možné považovať za odôvodnené nevyhnutnosťou ú?innej da?ovej kontroly, bojom proti da?ovým podvodom alebo nevyhnutnosťou zabezpe?iť ú?inné vymáhanie dane, keďže toto obmedzenie ide nad rámec toho, ?o je nevyhnutné na dosiahnutie uvedených cie?ov. Tento záver vychádza z predpokladu, že existujú mechanizmy spolupráce medzi orgánmi ?lenských štátov na úrovni Únie, ktoré posta?ujú na to, aby Španielske krá?ovstvo mohlo dosiahnuť uvedené ciele v prejednávanej veci.

68 Rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi ?lenských štátov a príslušnými orgánmi tretej

krajiny, zavedený najmä smernicami 77/799 a 2008/55, však neexistuje, pokiaľ tretia krajina neprevzala nijaký záväzok vzájomnej pomoci (pozri rozsudok Komisia/Španielsko, EU:C:2012:439, bod 96).

69 Španielske kráľovstvo v tejto súvislosti výslovne uvádza, že neuzatvorilo žiadnu dohodu o výmene informácií s Lichtenštajnským kniežatstvom. Keďže Komisia netvrdí, že existujú bilaterálne dohody o vzájomnej pomoci v daňovej oblasti uzatvorené medzi žalovaným členským štátom a štátmi Dohody o EHP, nepreukázala existenciu mechanizmov výmeny informácií a spolupráce, ktoré by postačovali na to, aby Španielske kráľovstvo mohlo získať informácie o daňovom dlhu a jeho vymáhaní (pozri analogicky rozsudky Komisia/Portugalsko, EU:C:2011:273, bod 56, a Komisia/Španielsko, EU:C:2012:439, bod 98).

70 Za týchto okolností nemožno považovať za preukázané, že povinnosť ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v Španielsku ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a boja proti daňovým únikom.

71 V dôsledku toho je potrebné zamietnuť žalobu Komisie v rozsahu, v akom sa týka určenia, že Španielske kráľovstvo si nesplnilo povinnosti vyplývajúce z článku 36 Dohody o EHP.

O trovách

72 Podľa článku 138 ods. 3 rokovacieho poriadku, ak mali účastníci konania úspech len v časti predmetu konania, každý z nich znáša vlastné trovy konania. Keďže tak Komisia, ako aj Španielske kráľovstvo, mali úspech len v časti predmetu konania, je opodstatnené rozhodnúť tak, že každý z nich znáša svoje vlastné trovy konania.

73 V súlade s článkom 140 ods. 1 rokovacieho poriadku, podľa ktorého členské štáty, ktoré do konania vstúpili ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy konania, Francúzska republika znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Španielske kráľovstvo si tým, že prijalo ustanovenia obsiahnuté v článku 46 písm. c) kráľovského legislatívneho dekrétu 1/2002, ktorým sa schvaľuje prepracované znenie zákona o úprave dôchodkových plánov a dôchodkových fondov (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), z 29. novembra 2002, a v článku 86 ods. 1 kráľovského legislatívneho dekrétu 6/2004, ktorým sa schvaľuje prepracované znenie zákona o organizácii a kontrole súkromných poisťovní (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), z 29. októbra 2004, podľa ktorých dôchodkové fondy sídlia v inom členskom štáte, ako je Španielske kráľovstvo, a ponúkajúce plány zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia v tomto členskom štáte, ako aj poisťovne pôsobiace v Španielsku v režime slobodného poskytovania služieb, sú povinné ustanoviť daňového zástupcu s bydliskom alebo so sídlom v tomto členskom štáte, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ZFEÚ.**

2. **V zostávajúcej časti sa žaloba zamietla.**

3. **Európska komisia, Španielske kráľovstvo a Francúzska republika znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: španiel?ina.