



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 17 december 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Erkännande av yrkeskvalifikationer — Direktiv 2005/36/EG — Artikel 5 — Frihet att tillhandahålla tjänster — Direktiv 2006/123/EG — Artiklarna 16 och 17 led 6 — Artikel 56 FEUF — Skatterådgivningsbolag som är etablerat i en medlemsstat och tillhandahåller tjänster i en annan medlemsstat — Lagstiftningen i en medlemsstat uppställer krav på att skatterådgivningsbolag ska vara registrerade och ha erkänts”

I mål C-342/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 20 maj 2014, som inkom till domstolen den 16 juli 2014, i målet

X-Steuerberatungsgesellschaft

mot

Finanzamt Hannover-Nord,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, L. Bay Larsen samt domarna J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (referent) och K. Jürimäe,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 maj 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X-Steuerberatungsgesellschaft, genom H.-P. Taplick, Belastingadviseur, och K. Hübner, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Hannover-Nord, genom S. Rechlin och B. Beckmann, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och B. Beutler, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

- Nederländernas regering, genom M. Bulterman, M. de Ree och B. Koopman, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls, H. Støvlbæk och H. Tserepa-Lacombe, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 1 oktober 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer (EUT L 255, s. 22), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EU) nr 623/2012 av den 11 juli 2012 (EUT L 180, s. 9) (nedan kallat direktiv 2005/36), av artikel 16 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden (EUT L 376, s. 36) och av artikel 56 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan X-Steuerberatungsgesellschaft (nedan kallat X) och Finanzamt Hannover-Nord (skattekontoret i Hannover-Nord) (nedan kallat skattekontoret). Målet rör skattekontorets vägran att erkänna X som ombud för ett bolag i ett förfarande för fastställande av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2005/36

- 3 I artikel 1 i direktiv 2005/36, med rubriken ”Syfte”, föreskrivs följande:

”I detta direktiv fastställs de regler enligt vilka en medlemsstat som kräver bestämda yrkeskvalifikationer för tillträde till eller utövande av ett reglerat yrke inom sitt territorium (nedan kallad ’mottagande medlemsstat’) för tillträde till och utövandet av detta yrke skall erkänna sådana yrkeskvalifikationer som förvärvats i en eller flera andra medlemsstater ... och som ger innehavaren av dessa kvalifikationer rätt att där utöva yrket.”

- 4 Artikel 2 i samma direktiv har rubriken ”Räckvidd”. I punkt 1 i den artikeln föreskrivs följande:

”Detta direktiv skall gälla för alla de medborgare i en medlemsstat, inbegripet fria yrkesutövare, som vill utöva ett reglerat yrke, antingen som egen företagare eller anställd, i en annan medlemsstat än den där de har förvärvat sina yrkeskvalifikationer.”

- 5 Avdelning II i direktiv 2005/36 har rubriken ”Frihet att tillhandahålla tjänster”. I artikel 5 i denna avdelning, som har rubriken ”Principen om friheten att tillhandahålla tjänster”, föreskrivs följande:

”1. [Medlemsstaterna] får inte ... av skäl som rör yrkeskvalifikationerna inskränka friheten att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat

- a) om tjänsteleverantören är lagligen etablerad i en medlemsstat för att där utöva samma yrke (nedan kallad 'etableringsmedlemsstaten') och
- b) om tjänsteleverantören förflyttar sig och om han/hon har utövat yrket under minst två år i etableringsmedlemsstaten under de tio år som föregår tillhandahållandet av tjänsten, om yrket inte är reglerat i den medlemsstaten. Kravet på två års yrkespraktik skall inte tillämpas om yrket eller utbildningen för yrket är reglerad.

2. Bestämmelserna i denna avdelning skall tillämpas enbart om tjänsteleverantören flyttar till den mottagande medlemsstatens territorium för att temporärt och tillfälligt utöva ett yrke enligt punkt 1.

...

Direktiv 2006/123

- 6 Artikel 16 i direktiv 2006/123 har rubriken "Frihet att tillhandahålla tjänster". I punkterna 1 och 2 i den artikeln föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall respektera tjänsteleverantörernas rätt att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat än den där de är etablerade.

Den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls skall garantera rätten att fritt få tillträde till och utöva tjänsteverksamhet inom dess territorium.

...

2. Medlemsstaterna får inte begränsa friheten att tillhandahålla tjänster när det gäller en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat genom att ställa något av följande krav:

..."

- 7 Artikel 17 i det direktivet, med rubriken "Ytterligare undantag från friheten att tillhandahålla tjänster", har följande lydelse:

"Artikel 16 skall inte tillämpas på följande:

...

- 6) Områden som omfattas av avdelning II i direktiv [2005/36] samt ... krav i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls vilka innebär att en verksamhet förbehålls en viss yrkeskategori.

..."

Tysk rätt

- 8 I 80 § punkt 5 lagen om skatter och avgifter (Abgabenordnung), i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tidpunkten i det nationella målet (nedan kallad skattelagen) föreskrivs att ombud eller biträden som yrkesmässigt tillhandahåller skatterådgivning utan behörighet inte får företräda eller biträda sina huvudmän eller klienter vid skattemyndigheten.

9 I 2 § första meningen lagen om skatterådgivning (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, s. 2735), i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tidpunkten i det nationella målet (nedan kallad skatterådgivningslagen) föreskrivs att skatterådgivning endast får tillhandahållas yrkesmässigt av behöriga personer och sammanslutningar.

10 I 3 § skatterådgivningslagen föreskrivs följande:

”Följande personer är behöriga att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning:

- ”1) skatterådgivare, skatteombud, advokater, etablerade europeiska advokater, auktoriserade revisorer och auktoriserade bokhållare,
- 2) handelsbolag för fria yrkesutövare, vars delägare uteslutande är sådana personer som nämns i punkt 1,
- 3) skatterådgivningsbolag, advokatbyråer och revisions- och bokhållarbyråer.”

11 Skatterådgivning som tillhandahålls temporärt och tillfälligt regleras i 3a § skatterådgivningslagen, vilken syftar till att genomföra direktiv 2005/36 vad gäller skatterådgivning i Tyskland som tillhandahålls yrkesmässigt av personer eller sammanslutningar i en annan medlemsstat. Den paragrafen har följande lydelse:

”1. Personer som är yrkesmässigt etablerade i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3)] eller i Schweiz och där har behörighet att yrkesmässigt bedriva skatterådgivningsverksamhet i enlighet med etableringsstatens lagstiftning har behörighet att temporärt och tillfälligt tillhandahålla skattetjänster yrkesmässigt i Förbundsrepubliken Tyskland. Omfattningen av behörigheten att yrkesmässigt bedriva skatterådgivningsverksamhet i Tyskland avgörs av behörighetens omfattning i etableringsstaten. För verksamhet i Tyskland omfattas de av samma yrkesregler som de personer som nämns i 3 §. Om varken yrket eller utbildningen till yrket regleras i etableringsstaten gäller behörigheten att yrkesmässigt bedriva skatterådgivningsverksamhet i Tyskland bara om personen har utövat yrket där under minst två år under de tio föregående åren. ...

2. Det är endast tillåtet att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning enligt första punkten om personen har gjort en skriftlig anmälan till den ansvariga myndigheten innan tjänsten tillhandahålls för första gången i Tyskland.

...

Anmälan ska innehålla följande:

...

- 5) Ett intyg som visar att personen är lagligen etablerad för att yrkesmässigt få tillhandahålla skatterådgivning i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz, och att personen, när intyget visas upp, inte är förbjuden, inte ens tillfälligt, att bedriva förevarande verksamhet.
- 6) Bevis på yrkeskvalifikationer.
- 7) Ett bevis på att personen har utövat yrket i etableringsstaten under minst två år under de tio senaste åren, om varken yrket eller utbildningen till yrket är reglerade i etableringsstaten.

...”

12 I 5 § punkt 1 första meningen skatterådgivningslagen föreskrivs följande:

”Andra personer och yrkessammanslutningar än de som nämns i 3 [och] 3a ... §§ får inte yrkesmässigt tillhandahålla skattetjänster, särskilt inte yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning.”

13 I 32 § skatterådgivningslagen föreskrivs följande:

”1. Skatterådgivare, skatteombud och skatterådgivningsbolag ska yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

2. För skatterådgivare och skatteombud krävs auktorisation; de är fria yrkesutövare. De bedriver inte näringsverksamhet.

3. För skatterådgivningsbolag krävs erkännande. För erkännande ska det vara fastställt att skatterådgivare är ansvariga för företagets ledning.”

14 Enligt 35 § punkt 1 första meningen skatterådgivningslagen får endast den som har blivit godkänd på ett prov för skatterådgivare eller har blivit befriad från att göra sådant prov förordnas som auktoriserad skatterådgivare.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Det framgår av beslutet om hänskjutande att X är ett bolag bildat enligt brittisk rätt med säte i Förenade kungariket och dotterbolag i Belgien och Nederländerna. Bolagets verksamhet består i ekonomisk rådgivning, skatterådgivning och redovisning. Bolaget är inte godkänt som skatterådgivningsbolag i den mening som avses i skatterådgivningslagen.

16 X ger rådgivning i skattefrågor åt flera uppdragsgivare som är etablerade i Tyskland och företräder dem i administrativa skatteförfaranden. Som delgivningsadress för postförsändelser har X uppgett A Ltd, ett företag för kontorsservice etablerat i Tyskland.

17 X medverkade när mervärdesskattedeklarationen för år 2010 upprättades för C Ltd, som är etablerat i Tyskland. Deklarationen inkom till skattekontoret i början av år 2012. Genom beslut av den 12 mars 2012 avvisade skattekontoret X som ombud för C Ltd i förfarandet för fastställande av mervärdesskatten för år 2010 med tillämpning av 80 § punkt 5 skattelagen. Som skäl härför angavs att X saknade behörighet att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning.

18 X överklagade beslutet till Finanzgericht Niedersachsen (skattedomstolen i Niedersachsen), som avlog överklagandet.

19 X överklagade avgörandet till den hänskjutande domstolen, som konstaterade att villkoren i 80 § punkt 5 skattelagen, för avvisning av X som ombud vid skattemyndigheten, var uppfyllda. X hade nämligen inte behörighet att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning med stöd av vare sig 3 § punkt 3 skatterådgivningslagen eller 3a § i samma lag. Mot bakgrund av att X har åberopat artikel 5 i direktiv 2005/36, artikel 16 i direktiv 2006/123 och artikel 56 FEUF undrar den hänskjutande domstolen om X med framgång kan åberopa dessa bestämmelser direkt.

20 Den hänskjutande domstolen har förklarat att dess frågor avser den situationen att ett skatterådgivningsbolag, som har bildats i enlighet med bestämmelserna i en medlemsstat, för en tjänstemottagare i en annan medlemsstat upprättar en skattedeklaration i den medlemsstat där skatterådgivningsföretaget är etablerat och där verksamheten som skatterådgivare inte är reglerad, och lämnar in deklarationen till skattemyndigheten i tjänstemottagarens medlemsstat, där verksamheten är reglerad genom nationella bestämmelser.

- 21 Den hänskjutande domstolen har påpekat att Finanzgericht Niedersachsen (skattedomstolen i Niedersachsen) ännu inte har prövat huruvida X faktiskt har tillhandahållit den aktuella tjänsten i den medlemsstat där det är etablerat, det vill säga Konungariket Nederländerna, eller om det även är etablerat i den medlemsstat där tjänsten tagits emot, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland.
- 22 Den hänskjutande domstolen menar emellertid att detta inte utgör hinder för en begäran om förhandsavgörande. Oberoende av att den inte själv kan göra de fastställelser av faktiska omständigheter som saknas, är det i detta skede i förfarandet möjligt att Finanzgericht Niedersachsen (skattedomstolen i Niedersachsen), på vilken det ankommer att fastställa de faktiska omständigheterna, konstaterar att X har tillhandahållit den aktuella tjänsten i Nederländerna och att det inte är etablerat i Tyskland. EU-domstolens svar på de rättsfrågor som uppkommit gör det senare möjligt att avgöra om och i så fall vad Finanzgericht Niedersachsen (skattedomstolen i Niedersachsen) ska fastställa.
- 23 Vad gäller artikel 5 i direktiv 2005/36 undrar den hänskjutande domstolen om bestämmelsen faktiskt är tillämplig på ett bolag som tillhandahåller tjänster. Det faktum att artikel 2.1 i det direktivet endast föreskriver att direktivet ska tillämpas på medborgare och inte på bolag skulle nämligen kunna tyda på att så inte är fallet. Emellertid kan härvid hänsyn behöva tas till de personer som har ansvaret för det berörda bolagets ledning.
- 24 Vidare undrar den hänskjutande domstolen om en tjänst som tillhandahålls inom ramen för ett yrke som är reglerat i den mottagande medlemsstaten, men där tjänsten tillhandahålls utan att de personer som handlar för det berörda bolagets räkning faktiskt förflyttar sig över landgränsen omfattas av artikel 5 i det direktivet.
- 25 Vad gäller artikel 16 i direktiv 2006/123 har den hänskjutande domstolen anfört att om skatterådgivningsföretaget tillhandahåller tjänsten i den medlemsstat där det är etablerat, skulle tillämpningen av den artikeln kunna vara utesluten redan enligt dess ordalydelse. I artikeln föreskrivs nämligen att medlemsstaterna ska respektera tjänsteleverantörernas rätt att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat än den där de är etablerade. Tjänster som tillhandahålls i den medlemsstat där bolaget är etablerat torde följaktligen inte omfattas av artikeln.
- 26 Om ett skatterådgivningsbolag däremot tillhandahåller tjänster i en annan medlemsstat än den där det är etablerat kan artikel 16 i det direktivet, enligt artikel 17 led 6 i samma direktiv, inte vara tillämplig på tjänsterna, eftersom skatterådgivning förbehålls en viss yrkeskategori i den medlemsstat där tillhandahållandet sker.
- 27 Vad beträffar artikel 56 FEUF anser den hänskjutande domstolen att lagstiftningen i det nationella målet inskränker friheten att tillhandahålla tjänster. Lagstiftningen tillåter nämligen inte att ett bolag bildat enligt en annan medlemsstats lagstiftning, med säte i den staten och där skatterådgivarna inte har ansvaret för ledningen, erkänns i Tyskland som ett skatterådgivningsbolag och fritt tillhandahåller yrkesmässig skatterådgivning. Ett sådant erkännande förutsätter nämligen att det visas att skatterådgivare ansvarar för bolagsledningen, med beaktande av att endast den som har klarat provet för skatterådgivare eller blivit befriad från att göra provet kan betecknas som skatterådgivare.
- 28 Den hänskjutande domstolen tillägger att ett bolag som inte har rätt att yrkesmässigt tillhandahålla skattetjänster, enligt 3a § skatterådgivningslagen på sin höjd kan ha rätt att tillhandahålla sådana tjänster temporärt eller tillfälligt i Förbundsrepubliken Tyskland. Artikeln omfattar emellertid inte tjänster som ett bolag tillhandahåller i en annan medlemsstat utan att de personer som handlar för företagets räkning förflyttar sig till Förbundsrepubliken Tyskland.
- 29 Den hänskjutande domstolen undrar således om inskränkningen av friheten att tillhandahålla tjänster motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Den anser att behovet av att säkerställa att skattelagstiftningen iakttas och av att förhindra skatteflykt, som de facto är syftet med den aktuella

lagstiftningen i det nationella målet, skulle kunna utgöra en sådan motivering. I synnerhet ska skattskyldiga garanteras kvalificerad hjälp med att fullgöra sina skyldigheter i skattehänseende genom att möjligheten att tillhandahålla kvalificerad skatterådgivning begränsas till vissa personer och bolag.

- 30 Vidare har den hänskjutande domstolen påpekat att de skattskyldiga även behöver skyddas mot den skada som kan uppkomma när skatterådgivning tillhandahålls av personer som inte har de nödvändiga yrkeskvalifikationerna eller personliga kvalifikationerna. Behörigheten i 3 § skattelagen bidrar således även till att skydda de intressen som tillkommer skattskyldiga som har tillhandahållits rådgivningstjänster i egenskap av konsumenter.
- 31 Den hänskjutande domstolen anser även att den i det nationella målet aktuella lagstiftningen förefaller vara lämplig och nödvändig för att uppfylla ovannämnda syften mot bakgrund av att tysk skatterätt är komplicerad och att skattebestämmelserna ständigt ändras.
- 32 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Utgör artikel 5 i direktiv [2005/36] hinder för en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster om ett skatterådgivningsbolag som har bildats i enlighet med bestämmelserna i en medlemsstat upprättar en deklaration i den medlemsstat där företaget är etablerat – där skatterådgivningsverksamheten inte är reglerad – för en tjänstemottagare i en annan medlemsstat och översänder denna deklaration till skattemyndigheten, och det enligt nationella bestämmelser i den andra medlemsstaten krävs att ett skatterådgivningsbolag har erkänts och att skatterådgivare ansvarar för företagets ledning, för att det ska ha rätt att yrkesmässigt tillhandahålla skattetjänster?
- 2) Kan ett skatterådgivningsbolag under de omständigheter som nämns i den första frågan åberopa artikel 16.1 och 16.2 i direktiv [2006/123], och detta oberoende av i vilken av de båda medlemsstaterna det tillhandahåller tjänsten?
- 3) Ska artikel 56 FEUF tolkas så, att den under de omständigheter som nämns i den första frågan utgör hinder för att genom bestämmelser som gäller i den medlemsstat där mottagaren av tjänsten är etablerad inskränka friheten att tillhandahålla tjänster, om skatterådgivningsföretaget inte är etablerat i samma medlemsstat som mottagaren av tjänsten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

- 33 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna för att först få klarhet i huruvida ett tillhandahållande av tjänster, såsom det i det nationella målet, omfattas av artikel 5 i direktiv 2005/36, artikel 16.1 och 16.2 i direktiv 2006/123 och/eller artikel 56 FEUF.
- 34 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande utgår frågorna från att X yrkesmässigt tillhandahåller klienter i Förbundsrepubliken Tyskland skatterådgivning från Nederländerna, utan att de personer som handlar för företagets räkning förflyttar sig till Tyskland.
- 35 Ett sådant tillhandahållande av tjänster omfattas emellertid inte av artikel 5 i direktiv 2005/36. I artikel 5.2 i direktivet föreskrivs nämligen uttryckligen att bestämmelserna i avdelning II, inbegripet nämnda artikel 5, enbart ska tillämpas om tjänsteleverantören förflyttar sig till den mottagande medlemsstatens territorium. Detta är inte fallet med ett sådant tillhandahållande av tjänster som det som är aktuellt i det nationella målet.

- 36 Vad gäller artikel 16.1 och 16.2 i direktiv 2006/123, ska det vidare erinras om att artikel 16 i direktivet enligt artikel 17 led 6 i detta i vart fall inte ska tillämpas på områden som omfattas av avdelning II i direktiv 2005/36 eller på krav i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls vilka innebär att en verksamhet förbehålls en viss yrkeskategori.
- 37 Av beslutet om hänskjutande framgår att en sådan lagstiftning som den i det nationella målet anger under vilka villkor skatterådgivning får tillhandahållas yrkesmässigt och förbjuder dem som inte uppfyller villkoren att tillhandahålla sådan rådgivning. Det får därför anses att lagstiftningen innebär att verksamheten förbehålls en viss yrkeskategori i den mening som avses i artikel 17 led 6 i direktiv 2006/123.
- 38 Såsom generaladvokaten har angett i punkt 53 i sitt förslag till avgörande är således de krav som uppställs i en sådan lagstiftning undantagna från tillämpningsområdet för artikel 16 i det direktivet, enligt artikel 17 led 6 i detta.
- 39 Denna bedömning påverkas inte av den omständigheten, såsom framgår av punkt 35 ovan, att ett sådant tillhandahållande av tjänster som det i det nationella målet inte omfattas av avdelning II i direktiv 2005/36. Själva ordalydelsen i artikel 17 led 6 i direktiv 2006/123 bekräftar nämligen att undantaget i bestämmelsen inte är begränsat till områden som omfattas av avdelning II.
- 40 Härav följer att ett sådant tillhandahållande av tjänster som det i det nationella målet inte omfattas av vare sig artikel 5 i direktiv 2005/36 eller artikel 16.1 och 16.2 i direktiv 2006/123.
- 41 Däremot omfattas en sådan tjänst som den i det nationella målet av artikel 56 FEUF, eftersom den är gränsöverskridande (se, analogt, dom OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, punkt 68).
- 42 Under dessa omständigheter behöver endast den tredje frågan besvaras.

Den tredje frågan

- 43 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstats lagstiftning, som fastställer under vilka villkor skatterådgivning får tillhandahållas yrkesmässigt, inskränker friheten att tillhandahålla tjänster för ett skatterådgivningsbolag som har bildats i enlighet med bestämmelserna i en annan medlemsstat där företaget är etablerat och som upprättar en skattedeklaration i sistnämnda medlemsstat – där skatterådgivningsverksamheten inte är reglerad – för en tjänstemottagare i den förstnämnda medlemsstaten och översänder denna deklaration till skattemyndigheten i den medlemsstaten.
- 44 EU-domstolen erinrar härvid om att i avsaknad av harmonisering av villkoren för tillträde till ett yrke, har medlemsstaterna rätt att fastställa vilka kunskaper och kvalifikationer som är nödvändiga för att utöva detta yrke (se, bland annat, dom Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punkt 48 och där angiven rättspraxis).
- 45 Villkoren för tillträde till yrkesmässigt tillhandahållande av skatterådgivning har till dags dato inte varit föremål för harmonisering på unionsnivå. Medlemsstaterna är därför behöriga att fastställa dessa villkor (se, analogt, dom Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punkt 49).
- 46 Unionsrätten utgör följaktligen inte hinder i förevarande fall mot att det i tysk lagstiftning för tillträde till nämnda verksamhet uppställs som krav att den sökande har de kvalifikationer och kunskaper som bedöms nödvändiga (se, analogt, dom Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punkt 50).

- 47 Medlemsstaterna är likväl skyldiga att iaktta de grundläggande friheter som föreskrivs i EUF-fördraget när de utövar sin behörighet inom detta område (dom Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punkt 51 och där angiven rättspraxis).
- 48 Vad gäller friheten att tillhandahålla tjänster följer det av domstolens fasta praxis att artikel 56 FEUF inte bara innebär krav på avskaffande av all form av diskriminering av en tjänsteleverantör på grund av dennes nationalitet eller på grund av att vederbörande är etablerad i en annan medlemsstat än den där tjänsten ska tillhandahållas, utan även ett krav på avskaffande av varje inskränkning – även om den är tillämplig på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad – som kan medföra att den verksamhet som bedrivs av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, där denne lagligen utför liknande tjänster, förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktiv (se, bland annat, dom Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 44).
- 49 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 66 och 67 i sitt förslag till avgörande utgör en sådan lagstiftning som den i det nationella målet en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster. Genom att verksamhet avseende skatterådgivning, som bedrivs av ett skatterådgivningsbolag, underkastas ett system med förhandstillstånd, och krav uppställs på att personerna i bolagets ledning ska ha lämpliga yrkeskvalifikationer för att tillstånd ska beviljas, gör lagstiftningen det nämligen omöjligt för ett skatterådgivningsbolag etablerat i en annan medlemsstat, där verksamheten bedrivs lagligen utan att vara reglerad, att tillhandahålla tjänster i Tyskland.
- 50 Ett skatterådgivningsbolag som saknar behörighet att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning kan visserligen ges behörighet enligt 3a § skatterådgivningslagen att temporärt och tillfälligt tillhandahålla skatterådgivning i Förbundsrepubliken Tyskland.
- 51 Det framgår emellertid av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat, vilka återges i punkt 28 ovan, att bestämmelsen inte kan tillämpas på ett sådant tillhandahållande som det i det nationella målet där tjänsteleverantören inte förflyttar sig fysiskt till den mottagande medlemsstaten.
- 52 När det gäller motiveringen för inskränkningen i en nationell lagstiftning som den nu aktuella följer det av fast rättspraxis att nationella åtgärder som kan göra det svårare eller mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget endast kan godtas om det mål som eftersträvas med åtgärderna är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (se, bland annat, dom Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 50).
- 53 I allmänhet är intresset av att förhindra skatteflykt och skydda konsumenter, vilket enligt beslutet om hänskjutande utgör syftet med den aktuella lagstiftningen, sådana mål som kan anses utgöra tvingande skäl av allmänintresse, vilka kan motivera en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 51 och där angiven rättspraxis, och dom kommissionen/Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, punkt 45 och där angiven rättspraxis).
- 54 Av fast rättspraxis framgår emellertid att det ankommer på de nationella myndigheterna att säkerställa att de kvalifikationer som förvärvats i andra medlemsstater erkänns till sitt rätta värde och tas i beaktande på vederbörligt sätt (se dom Peñarroja Fa, C-372/09 och C-373/09, EU:C:2011:156, punkt 58 och där angiven rättspraxis).
- 55 I förevarande fall framgår det däremot inte av de handlingar som getts in till domstolen att den nationella lagstiftningen gör det möjligt – vad avser ett tillhandahållande av tjänster som inte innebär ett faktiskt gränsöverskridande för tjänsteleverantören eller för de som handlar för leverantörens räkning – att till sitt rätta värde erkänna och på ett vederbörligt sätt beakta de kvalifikationer på området för skatterådgivning som leverantören eller dessa personer har förvärvat i en annan medlemsstat.

- 56 Visserligen går skyldigheten för den som yrkesmässigt tillhandahåller skatterådgivning, såsom X, att i förväg anmäla sin avsikt att tillhandahålla skatterådgivning, till myndigheterna i den medlemsstat där tillträdet till yrkesmässigt tillhandahållen skatterådgivning är reglerat och i vilken vederbörande avser att tillhandahålla sådana tjänster, i princip inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att förhindra skatteflykt och skydda konsumenter vilka eftersträvas med sådan lagstiftning som den nu aktuella. En sådan skyldighet skulle göra det möjligt för dessa myndigheter att kontrollera de kvalifikationer som tjänsteleverantören eller de fysiska personer som tillhandahåller tjänsten i fråga har förvärvat i andra medlemsstater – i förekommande fall genom yrkeserfarenhet – på det särskilda skatterättsliga område inom vilket tjänsteleverantören avser att bedriva sin verksamhet (se, analogt, dom Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, punkterna 57 och 58 samt där angiven rättspraxis).
- 57 Såsom framgår av punkt 28 ovan är den bestämmelse som enligt skattemyndigheten i Förbundsrepubliken Tyskland skulle kunna möjliggöra ett sådant erkännande och beaktande, det vill säga 3a § skatterådgivningslagen, enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat emellertid inte tillämplig på ett sådant tillhandahållande av tjänster.
- 58 Under sådana förhållanden som de i det nationella målet kan myndigheterna i en medlemsstat i vart fall inte med framgång göra gällande att en tjänsteleverantör, som X, eventuellt inte har iakttagit en bestämmelse som artikel 3a § skatterådgivningslagen, eftersom villkoren för bestämmelsens tillämpning på tjänsteleverantören inte var tydliga.
- 59 Rättssäkerhetsprincipen innebär nämligen bland annat krav på att en reglering som innebär negativa konsekvenser i förhållande till enskilda och företag ska vara klar och precis och att det ska kunna förutses hur den kommer att tillämpas (se dom Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 77 och där angiven rättspraxis).
- 60 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstats lagstiftning, som fastställer under vilka villkor skatterådgivning får tillhandahållas yrkesmässigt, inskränker friheten att tillhandahålla tjänster för ett skatterådgivningsbolag som har bildats i enlighet med bestämmelserna i en annan medlemsstat där företaget är etablerat och som upprättar en deklaration i sistnämnda medlemsstat – där skatterådgivningsverksamheten inte är reglerad – för en tjänstemottagare i den förstnämnda medlemsstaten och översänder denna deklaration till skattemyndigheten i den medlemsstaten, utan att de kvalifikationer som företaget eller de fysiska personer som yrkesmässigt tillhandahåller skatterådgivning för företagets räkning har förvärvat i andra medlemsstater erkänns till sitt rätta värde och tas i beaktande på vederbörligt sätt.

Rättegångskostnader

- 61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstats lagstiftning, som fastställer under vilka villkor skatterådgivning får tillhandahållas yrkesmässigt, inskränker friheten att tillhandahålla tjänster för ett skatterådgivningsbolag som har bildats i enlighet med bestämmelserna i en annan medlemsstat där företaget är etablerat och som upprättar en deklaration i sistnämnda medlemsstat – där skatterådgivningsverksamheten inte är reglerad – för en tjänstemottagare i den förstnämnda medlemsstaten och översänder denna deklaration till

skattemyndigheten i den medlemsstaten, utan att de kvalifikationer som företaget eller de fysiska personer som yrkesmässigt tillhandahåller skatterådgivning för företagets räkning har förvärvat i andra medlemsstater erkänns till sitt rätta värde och tas i beaktande på vederbörligt sätt.

Underskrifter