



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

17 december 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Erkenning van beroepskwalificaties — Richtlijn 2005/36/EG — Artikel 5 — Vrij verrichten van diensten — Richtlijn 2006/123/EG — Artikelen 16 en 17, punt 6 — Artikel 56 VWEU — Belastingadvieskantoor dat gevestigd is in een lidstaat en diensten verricht in een andere lidstaat — Regeling van een lidstaat die de inschrijving en erkenning van belastingadvieskantoren vereist”

In zaak C-342/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 20 mei 2014, ingekomen bij het Hof op 16 juli 2014, in de procedure

X-Steuerberatungsgesellschaft

tegen

Finanzamt Hannover-Nord,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (rapporteur) en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 mei 2015,

gelet op de opmerkingen van:

- X-Steuerberatungsgesellschaft, vertegenwoordigd door H.-P. Taplick, belastingadviseur, en K. Hübner, Rechtsanwalt,
- het Finanzamt Hannover-Nord, vertegenwoordigd door S. Rechlin en B. Beckmann als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en B. Beutler als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman, M. de Ree en B. Koopman als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls, H. Støvlbæk en H. Tserepa-Lacombe als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 oktober 2015,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 september 2005 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties (PB L 255, blz. 22), zoals gewijzigd bij verordening (EU) nr. 623/2012 van de Commissie van 11 juli 2012 (PB L 180, blz. 9; hierna: „richtlijn 2005/35”), artikel 16 van richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt (PB L 376, blz. 36), en artikel 56 VWEU.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen X-Steuerberatungsgesellschaft (hierna: „X”) en het Finanzamt Hannover-Nord (belastingdienst van Hannover Noord; hierna: „belastingkantoor”) inzake de weigering van laatstgenoemde om X te erkennen als gemachtigde van een vennootschap in het kader van een procedure tot vaststelling van de omzetbelasting.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2005/36

- 3 Artikel 1 van richtlijn 2005/36, met het opschrift „Doel”, bepaalt:

„Deze richtlijn stelt de regels vast volgens welke een lidstaat die de toegang tot of de uitoefening van een gereguleerd beroep op zijn grondgebied afhankelijk stelt van het bezit van bepaalde beroepskwalificaties (hierna de ‚ontvangende lidstaat’ genoemd), de in een andere lidstaat of andere lidstaten (hierna de ‚lidstaat van oorsprong’ genoemd) verworven beroepskwalificaties die de houder van die kwalificaties het recht verlenen er hetzelfde beroep uit te oefenen, erkent voor de toegang tot en de uitoefening van dit beroep.”
- 4 Artikel 2 van deze richtlijn, met het opschrift „Toepassingsgebied”, bepaalt in lid 1 ervan:

„Deze richtlijn is van toepassing op alle onderdanen van een lidstaat, met inbegrip van beoefenaren van de vrije beroepen, die in een andere lidstaat dan die waar zij hun beroepskwalificaties hebben verworven, een gereguleerd beroep willen uitoefenen, hetzij als zelfstandige, hetzij als werknemer”.

- 5 In titel II van deze richtlijn, met het opschrift „Vrije dienstverrichting”, staat artikel 5, met het opschrift „Beginsel van het vrij verrichten van diensten”. Dit artikel 5 bepaalt:

„1. [...] [D]e lidstaten [kunnen] niet om redenen van beroepskwalificatie beperkingen stellen aan het vrij verrichten van diensten in een andere lidstaat:

- a) indien de dienstverrichter op wettige wijze is gevestigd in een lidstaat (hierna ‚lidstaat van vestiging’ genoemd) om er hetzelfde beroep uit te oefenen, en
- b) wanneer de dienstverrichter zich naar een andere lidstaat begeeft, indien hij dat beroep tijdens de tien jaar die voorafgaan aan de dienstverrichting gedurende ten minste twee jaar heeft uitgeoefend in de lidstaat van vestiging, waar het beroep niet gereguleerd is. Deze voorwaarde van twee jaar beroepsuitoefening is niet van toepassing wanneer het beroep of de opleiding die toegang verleent tot het beroep, gereguleerd is.

2. De bepalingen van deze titel zijn uitsluitend van toepassing wanneer de dienstverrichter zich naar het grondgebied van de ontvangende lidstaat begeeft om er tijdelijk en incidenteel het in lid 1 bedoelde beroep uit te oefenen.

[...]”

Richtlijn 2006/123

- 6 Artikel 16 van richtlijn 2006/123, met het opschrift „Vrij verrichten van diensten”, bepaalt in de leden 1 en 2 ervan:

„1. De lidstaten eerbiedigen het recht van dienstverrichters om diensten te verrichten in een andere lidstaat dan die waar zij gevestigd zijn.

De lidstaat waar de dienst wordt verricht, zorgt voor vrije toegang tot en vrije uitoefening van een dienstenactiviteit op zijn grondgebied.

[...]

2. De lidstaten stellen geen beperkingen aan het vrij verrichten van diensten door een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter door de volgende eisen te stellen:

[...]”

- 7 Artikel 17 van deze richtlijn, met het opschrift „Aanvullende afwijkingen van het vrij verrichten van diensten”, luidt:

„Artikel 16 is niet van toepassing op:

[...]

- 6) aangelegenheden die vallen onder titel II van richtlijn [2005/36], alsmede eisen in de lidstaat waar de dienst wordt verricht, die een activiteit voorbehouden aan een bepaald beroep;

[...]”

Duits recht

- 8 Krachtens § 80, lid 5, van de Abgabenordnung (Duits belastingwetboek), in de versie die van kracht was ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „AO”), mogen gemachtigden en adviseurs die beroepsmatig bijstand verlenen in belastingzaken zonder hiertoe bevoegd te zijn, hun opdrachtgevers of klanten niet vertegenwoordigen of bijstaan voor de belastingdienst.
- 9 Krachtens § 2, eerste volzin, van het Steuerberatungsgesetz (Duitse wet betreffende belastingadviseurs, BGBl. 1975 I, blz. 2735), in de versie ervan die van kracht was ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „StBerG”), mogen enkel personen en entiteiten die daartoe bevoegd zijn, beroepsmatig bijstand in belastingzaken verlenen.

- 10 § 3 StBerG luidt als volgt:

„Tot het beroepsmatig verlenen van bijstand in belastingzaken zijn bevoegd:

- 1) belastingadviseurs, fiscaal gemachtigden, advocaten, gevestigde Europese advocaten, beëdigde accountants en auditeurs,
- 2) maatschappen waarvan de maten uitsluitend bestaan uit de onder 1) genoemde personen,
- 3) belastingadvieskantoren, advocatenkantoren, accountants- en auditkantoren.”

- 11 Tijdelijke en incidentele bijstand in belastingzaken is geregeld in § 3 bis StBerG, dat beoogt richtlijn 2005/36 om te zetten op het gebied van beroepsmatige bijstand in belastingzaken in Duitsland door personen en entiteiten uit een andere lidstaat. Dit artikel luidt als volgt:

„1. Personen die beroepshalve zijn gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte [van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3)] of in Zwitserland en aldaar bevoegd zijn krachtens het recht van de lidstaat van vestiging beroepsmatig bijstand in belastingzaken te verlenen, zijn bevoegd om tijdelijk en incidenteel beroepsmatig bijstand in belastingzaken te verlenen op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland. De bevoegdheid tot het verlenen van bijstand in belastingzaken in Duitsland is van dezelfde omvang als die van de bevoegdheid in het land van vestiging. Bij hun werkzaamheden in Duitsland gelden voor hen dezelfde beroepsregels als voor de in § 3 genoemde personen. Wanneer het beroep noch de opleiding tot dit beroep in het land van vestiging is gereguleerd, geldt de bevoegdheid tot het beroepsmatig verlenen van bijstand in belastingzaken in Duitsland enkel indien de persoon dat beroep in de voorafgaande tien jaar ten minste twee jaar heeft uitgeoefend in de lidstaat van vestiging. [...]

2. De beroepsmatige bijstand in belastingzaken overeenkomstig lid 1 is slechts toegestaan indien de persoon voorafgaand aan de eerste verrichtingen in Duitsland een schriftelijke verklaring doet toekomen aan het bevoegde orgaan.

[...]

De verklaring dient de volgende gegevens te bevatten:

[...]

- 5) een attest dat de persoon in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of in Zwitserland rechtmatig is gevestigd voor het beroepsmatig verlenen van bijstand in belastingzaken en dat hem de uitoefening van die werkzaamheid ten tijde van de overlegging van het attest niet – ook niet tijdelijk – is verboden,
- 6) een bewijs van de beroepskwalificaties,
- 7) een bewijs dat de persoon dat beroep in de lidstaat van vestiging gedurende de voorafgaande tien jaar ten minste twee jaar heeft uitgeoefend, indien noch het beroep noch de vereiste opleiding voor het beroep in de lidstaat van vestiging is gereguleerd,

[...]"

12 § 5, lid 1, eerste volzin, StBerG, luidt:

„Andere dan de in de §§ 3, 3 bis [...] bedoelde personen en professionele entiteiten zijn niet bevoegd om beroepsmatige bijstand in belastingzaken te verlenen en mogen meer bepaald geen beroepsmatig advies in belastingzaken verstrekken.”

13 § 32 StBerG bepaalt:

„1. Belastingadviseurs, fiscaal gemachtigden en belastingadvieskantoren verlenen beroepsmatig bijstand in belastingzaken met inachtneming van het bepaalde in deze wet.

2. Belastingadviseurs en fiscaal gemachtigden moeten benoemd zijn; zij oefenen een vrij beroep uit. Hun activiteit is geen handelsactiviteit.

3. Belastingadvieskantoren moeten erkend zijn. Voor de erkenning moet bewijs worden overgelegd dat de vennootschap wordt bestuurd onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs.”

14 Volgens § 35, lid 1, eerste volzin, StBerG, kan enkel aan diegene die het examen als belastingadviseur met goed gevolg heeft afgelegd of van dit examen is vrijgesteld, een opdracht als belastingadviseur worden verstrekt.

Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 15 Blijkens de verwijzingsbeslissing is X een kapitaalvennootschap naar Brits recht, die is gevestigd in het Verenigd Koninkrijk en dochtervennootschappen heeft in België en Nederland. Zij is opgericht met het doel bedrijfskundig en fiscaal advies te verstrekken en accountancywerkzaamheden te verrichten. Zij is niet erkend als belastingadvieskantoor in de zin van het StBerG.
- 16 X verstrekt belastingadviezen aan verscheidene, in Duitsland gevestigde opdrachtgevers die zij vertegenwoordigt in procedures bij de belastingautoriteiten. Zij heeft A Ltd, een in Duitsland gevestigde onderneming voor kantoordiensten, gemachtigd om betekeningen in ontvangst te nemen.
- 17 X heeft meegewerkt aan het opstellen van de aangifte omzetbelasting over het boekjaar 2010 van het in Duitsland gevestigde C Ltd. Deze aangifte is begin 2012 ingekomen bij het belastingkantoor. Bij beschikking van 12 maart 2012 heeft dit kantoor echter op grond van § 80, lid 5, AO, geweigerd X te erkennen als gemachtigde van C Ltd in de procedure tot vaststelling van de omzetbelasting over het boekjaar 2010. Als reden werd opgegeven dat X niet bevoegd was om beroepsmatig bijstand in belastingzaken te verlenen.

- 18 X heeft hiertegen beroep ingesteld bij het Finanzgericht Niedersachsen (rechtbank voor belastingzaken te Niedersachsen, Duitsland), die dit heeft verworpen.
- 19 In het kader van een beroep in „Revision” dat door X is ingesteld, stelt de verwijzende rechter vast dat is voldaan aan de voorwaarden van § 80, lid 5, AO, die rechtvaardigen dat X niet als gemachtigde mag optreden bij de belastingdienst. X is namelijk noch krachtens § 3, lid 3, van het StBerG, noch krachtens § 3 bis ervan, bevoegd beroepsmatig bijstand te verlenen in belastingzaken. De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of X met succes een rechtstreeks beroep kan doen op de bepalingen die door haar worden aangevoerd, te weten met name artikel 5 van richtlijn 2005/36, artikel 16 van richtlijn 2006/123 en artikel 56 VWEU.
- 20 Deze rechter licht toe dat hij twijfels heeft over de situatie waarin een belastingadvieskantoor, dat is opgericht naar het recht van een lidstaat en dat in de lidstaat van zijn vestiging, waarin de activiteit van belastingadvies niet is gereguleerd, een belastingaangifte opstelt voor een ontvanger in een andere lidstaat en deze aangifte indient bij de belastingdienst van deze laatste lidstaat, waar voor deze activiteit een nationale regeling geldt.
- 21 Hij benadrukt dat het Finanzgericht Niedersachsen nog niet heeft vastgesteld of X de bewuste dienst daadwerkelijk heeft verricht in de lidstaat van vestiging, te weten het Koninkrijk der Nederlanden, of dat hij tevens is gevestigd in de lidstaat van de ontvanger van de dienst, te weten de Bondsrepubliek Duitsland.
- 22 Volgens de verwijzende rechter staat deze omstandigheid echter niet aan de prejudiciële verwijzing in de weg. Afgezien van het feit dat hij de ontbrekende feiten niet zelf kan vaststellen, is het in dit stadium van de procedure namelijk mogelijk dat het Finanzgericht Niedersachsen, dat de feiten moet vaststellen, ervan uitgaat dat X de betrokken dienst heeft verricht in Nederland en niet in Duitsland is gevestigd. Met de antwoorden van het Hof op de opgeworpen rechtsvragen zou vervolgens kunnen worden bepaald of, ten eerste, het Finanzgericht Niedersachsen vaststellingen moet doen en ten tweede, in voorkomend geval, wat daarvan het voorwerp is.
- 23 De verwijzende rechter vraagt zich, wat artikel 5 van richtlijn 2005/36 betreft, ten eerste af of deze bepaling daadwerkelijk van toepassing is op een dienstverrichtende vennootschap. Het feit dat artikel 2, lid 1, van deze richtlijn bepaalt dat zij enkel van toepassing is op onderdanen en niet op vennootschappen zou hieraan namelijk in de weg kunnen staan. Het is echter mogelijk dat in dat verband de personen die verantwoordelijk zijn voor het bestuur van de betrokken vennootschap in aanmerking moeten worden genomen.
- 24 Ten tweede vraagt de verwijzende rechter zich af of een dienst die wordt verricht in het kader van de uitoefening van een beroep dat in de lidstaat van ontvangst is gereguleerd, maar zonder dat de personen die handelen voor rekening van de betrokken vennootschap fysiek de grens overschrijden, onder artikel 5 van die richtlijn valt.
- 25 Met betrekking tot artikel 16 van richtlijn 2006/123, merkt de verwijzende rechter op dat indien het belastingadvieskantoor de dienst verricht in de lidstaat waarin het is gevestigd, de toepassing van dit artikel volgens de tekst ervan zou kunnen worden uitgesloten. Krachtens dit artikel eerbiedigen de lidstaten immers het recht van dienstverrichters om diensten te verrichten in een andere lidstaat dan die waar zij gevestigd zijn. De diensten die zijn verricht op het grondgebied van de lidstaat van vestiging zouden derhalve niet onder dat artikel moeten vallen.
- 26 Indien een belastingadvieskantoor daarentegen diensten verricht in een andere lidstaat dan die waar het is gevestigd, is artikel 16 van deze richtlijn, volgens artikel 17, punt 6, ervan, hierop mogelijkwerijs niet van toepassing, omdat het verstrekken van belastingadviezen in de lidstaat waar de dienst wordt verricht, is voorbehouden aan een bepaald beroep.

- 27 Wat artikel 56 VWEU betreft, is de verwijzende rechter van oordeel dat de regeling die in het hoofdingeving aan de orde is, een beperking van het vrije verkeer van diensten vormt. Deze regeling staat namelijk niet toe dat een vennootschap die in overeenstemming met het recht van een andere lidstaat is opgericht, die in deze lidstaat is gevestigd en die niet wordt bestuurd onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs, in Duitsland wordt erkend als belastingkantoor en vrijelijk beroepsmatig bijstand in belastingzaken verstrekt. Voor een dergelijke erkenning wordt namelijk verondersteld dat is aangetoond dat de vennootschap onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs wordt bestuurd, met dien verstande dat enkel een persoon die met goed gevolg het examen van belastingadviseur heeft afgelegd of hiervan is vrijgesteld, als belastingadviseur kan worden benoemd.
- 28 Deze rechter voegt hieraan toe dat een vennootschap die niet bevoegd is beroepsmatig bijstand te verlenen in belastingzaken, volgens § 3 bis StBerG, hooguit tijdelijk en incidenteel bijstand in belastingzaken mag verlenen op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland. Deze bepaling dekt echter niet de diensten die een vennootschap in een andere lidstaat verricht, zonder dat de personen die uit naam van deze vennootschap handelen zich naar het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland begeven.
- 29 De verwijzende rechter vraagt zich dus af of deze beperking van het vrije verkeer van diensten wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. Hij is van oordeel dat deze rechtvaardiging zou kunnen liggen in de noodzaak om naleving van de belastingwetgeving te waarborgen en belastingontduiking te voorkomen, hetgeen juist het doel is van de regeling die in het hoofdingeving aan de orde is. Meer bepaald wordt met de beperking van de toegang tot de activiteit van belastingadvies tot bepaalde personen of vennootschappen beoogd te waarborgen dat belastingplichtigen bij het vervullen van hun fiscale verplichtingen gekwalificeerde bijstand krijgen.
- 30 Daarenboven merkt deze rechter op dat de belastingplichtigen tevens moeten worden beschermd tegen schade die kan voortvloeien uit belastingadvies dat is verstrekt door personen die niet de hiertoe vereiste beroeps- of persoonlijke kwalificaties bezitten. De bevoegdheidsverlening in de zin van § 3 StBerG draagt derhalve bij tot de bescherming van de belangen van belastingplichtigen aan wie, als consument, advies wordt verstrekt.
- 31 De verwijzende rechter is tevens van oordeel dat, gelet op de complexiteit van het Duitse belastingrecht en de voortdurende wijzigingen in de belastingregels, de regeling die in het hoofdingeving aan de orde is, passend en noodzakelijk lijkt om bovengenoemde doelstellingen na te streven.
- 32 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Staat artikel 5 van richtlijn [2005/36] in de weg aan een beperking van het vrij verrichten van diensten ingeval een naar het recht van een lidstaat opgericht belastingadvieskantoor in de lidstaat van vestiging, waarin de activiteit van belastingadvies niet is gereguleerd, een belastingaangifte opstelt voor de ontvanger van de dienst in een andere lidstaat en deze indient bij de belastingdienst in die andere lidstaat, wiens nationale regeling bepaalt dat een belastingadvieskantoor een vergunning moet hebben om beroepsmatig bijstand in belastingzaken te mogen verlenen en moet worden bestuurd onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs?
 - 2) Kan een belastingadvieskantoor in de in de eerste vraag genoemde omstandigheden zich met succes beroepen op artikel 16, leden 1 en 2, van richtlijn [2006/123], ongeacht in welk van beide lidstaten het de dienst verricht?

- 3) Moet artikel 56 VWEU aldus worden uitgelegd dat het in omstandigheden als genoemd in de eerste vraag, in de weg staat aan een beperking van het vrij verrichten van diensten door een regeling die geldt in de lidstaat van de ontvanger van de dienst, wanneer het belastingadvieskantoor niet in die lidstaat is gevestigd?”

Behandeling van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

- 33 De voorafgaande vraag van de verwijzende rechter die in zijn vragen besloten ligt, is of een dienstverrichting als aan de orde in het hoofdgeding, onder artikel 5 van richtlijn 2005/36, artikel 16, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/123 en/of artikel 56 VWEU valt.
- 34 Blijkens de verwijzingsbeslissing gaan de vragen uit van de premisse dat X vanuit Nederland en zonder dat de personen die handelen uit naam van deze vennootschap zich naar het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland begeven, beroepsmatige bijstand in belastingzaken verstrekt aan klanten in Duitsland.
- 35 Opgemerkt zij echter, ten eerste, dat een dergelijke dienstverrichting niet onder artikel 5 van richtlijn 2005/36 valt. Lid 2 van dit artikel bepaalt namelijk expliciet dat de bepalingen van titel II van deze richtlijn, waaronder dit artikel 5, uitsluitend van toepassing zijn wanneer de dienstverrichter zich naar het grondgebied van de ontvangende lidstaat begeeft. Dat is niet het geval bij een dienstverrichting zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is.
- 36 Ten tweede zij eraan herinnerd dat, wat artikel 16, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/123 betreft, dit artikel krachtens artikel 17, punt 6, van die richtlijn, in ieder geval niet van toepassing is op aangelegenheden die onder titel II van richtlijn 2005/36 vallen en evenmin op de vereisten die zijn gesteld in de lidstaat waar de dienst wordt verricht en waarbij een activiteit aan een bepaald beroep wordt voorbehouden.
- 37 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, bepaalt een regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, de voorwaarden om beroepsmatig bijstand in belastingzaken te mogen verlenen en verbiedt zij diegenen die niet aan deze voorwaarden voldoen, deze activiteit uit te oefenen. Deze regeling moet dus worden geacht een activiteit voor te behouden aan een bepaald beroep in de zin van artikel 17, punt 6, van richtlijn 2006/123.
- 38 Onder deze omstandigheden vallen, zoals de advocaat-generaal in punt 53 van zijn conclusie opmerkt, de vereisten die uit een dergelijke regeling voortvloeien, binnen de in artikel 17, punt 6 van deze richtlijn bedoelde afwijking van het toepassingsgebied van artikel 16 ervan.
- 39 Aan deze uitlegging kan niet worden afgedaan door het feit dat, zoals blijkt uit punt 35 van dit arrest, een dienst zoals die aan de orde in het hoofdgeding, niet onder titel II van richtlijn 2005/36 valt. Zoals namelijk door de tekst zelf van artikel 17, punt 6, van richtlijn 2006/123 wordt bevestigd, is de in deze bepaling voorziene afwijking niet uitsluitend beperkt tot de gebieden die onder deze titel II vallen.
- 40 Hieruit volgt dat een dienstverrichting als die aan de orde in het hoofdgeding noch onder artikel 5 van richtlijn 2005/36 noch onder artikel 16, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/123 valt.
- 41 Daar een dienst als aan de orde in het hoofdgeding een grensoverschrijdend karakter heeft, valt deze daarentegen wel onder artikel 56 VWEU (zie naar analogie arrest OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, punt 68).

42 Derhalve hoeft alleen de derde vraag te worden beantwoord.

De derde vraag

- 43 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een regeling van een lidstaat waarbij de voorwaarden voor de toegang tot het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken worden bepaald, het vrij verrichten van diensten beperkt voor een belastingadvieskantoor dat is opgericht in overeenstemming met het recht van een andere lidstaat, waarin dit kantoor is gevestigd, en dat in deze laatste lidstaat, waarin de activiteit van belastingadvies niet is gereguleerd, een belastingaangifte opstelt voor een ontvanger in de eerste lidstaat en deze aangifte indient bij de belastingdienst van deze lidstaat.
- 44 In dat verband zij eraan herinnerd dat bij gebreke van harmonisatie van de voorwaarden voor de toegang tot een beroep, de lidstaten kunnen bepalen welke kennis en kwalificaties voor de uitoefening van dat beroep vereist zijn (zie met name arrest Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 Aangezien de voorwaarden voor toegang tot de activiteit van beroepsmatige bijstand in belastingzaken tot op heden niet op het niveau van de Unie zijn geharmoniseerd, blijven de lidstaten bevoegd om die voorwaarden vast te stellen (zie naar analogie arrest Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punt 49).
- 46 Daaruit volgt dat het Unierecht zich er in casu niet tegen verzet dat de Duitse wettelijke regeling de toegang tot deze activiteit afhankelijk stelt van het bezit van de noodzakelijk geachte kennis en kwalificaties (zie naar analogie arrest Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punt 50).
- 47 Dit neemt echter niet weg dat de lidstaten hun bevoegdheden ter zake moeten uitoefenen met inachtneming van de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden (arrest Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 48 Wat het vrij verrichten van diensten betreft, volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat artikel 56 VWEU niet alleen de afschaffing verlangt van elke discriminatie van de dienstverrichter op grond van diens nationaliteit of de omstandigheid dat hij in een andere lidstaat is gevestigd dan die van de dienstverrichting, maar tevens de opheffing van elke beperking – ook indien deze zonder onderscheid geldt voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten – die de werkzaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig soortgelijke diensten verricht, kan verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie met name arrest Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punt 44).
- 49 Zoals de advocaat-generaal in de punten 66 en 67 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vormt een regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, een beperking van het vrij verrichten van diensten. Door het beroepsmatig verlenen van bijstand in belastingzaken door een belastingadvieskantoor afhankelijk te maken van een systeem van voorafgaande toestemming, waarin die toestemming op haar beurt afhankelijk is van de geschikte beroepskwalificaties van zijn bestuurders, ontnemt deze regeling een belastingadvieskantoor dat in een andere lidstaat is gevestigd waar deze activiteit – zonder gereguleerd te zijn – rechtmatig wordt uitgeoefend, elke mogelijkheid om zijn diensten in Duitsland te verrichten.
- 50 Het is juist dat een belastingadvieskantoor dat niet bevoegd is beroepsmatig bijstand te verlenen in belastingzaken, volgens § 3 bis StBerG, tijdelijk en incidenteel bijstand in belastingzaken mag verlenen op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland.

- 51 Blijkens de in punt 28 van dit arrest overgenomen toelichting van de verwijzende rechter is dit artikel echter niet van toepassing op een dienstverrichting als die aan de orde in het hoofdgeding, waarbij de dienstverrichter zich niet fysiek naar de lidstaat van ontvangst begeeft.
- 52 Wat de rechtvaardiging betreft van de beperking in de vorm van een nationale regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, is het vaste rechtspraak dat nationale maatregelen die de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, slechts toelaatbaar zijn indien zij een doel van algemeen belang nastreven, geschikt zijn om de verwezenlijking daarvan te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is om het gestelde doel te bereiken (zie met name arrest Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punt 50).
- 53 Algemeen moet worden opgemerkt dat het voorkomen van belastingontduiking en de bescherming van de consument – wat blijkens de verwijzingsbeslissing de doelstellingen zijn die door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling worden nagestreefd – behoren tot de doelstellingen die kunnen worden beschouwd als dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van de vrijheid van dienstverrichting kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arresten Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Commissie/Spanje, C-678/11, EU:C:2014:2434, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 54 Volgens vaste rechtspraak van het Hof echter, moeten de nationale instanties er met name op letten dat de in andere lidstaten verworven kwalificatie op haar juiste waarde wordt geschat en naar behoren in aanmerking wordt genomen (zie arrest Peñarroja Fa, C-372/09 en C-373/09, EU:C:2011:156, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 55 In casu blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier echter niet dat met betrekking tot een dienstverrichting waarbij de dienstverrichter of personen die in zijn naam handelen niet fysiek de grens overschrijden, een kwalificatie op het gebied van beroepsmatige bijstand in belastingzaken die door deze dienstverrichter of door deze personen in een andere lidstaat is verworven, op basis van de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is op haar juiste waarde kan worden geschat en naar behoren in aanmerking kan worden genomen.
- 56 Een verplichting voor een dienstverrichter die beroepsmatig bijstand verleent in belastingzaken, zoals X, om bij de autoriteiten van de lidstaat waar de toegang tot de uitoefening van beroepsmatige bijstand in belastingzaken is gereguleerd en waar deze dienstverrichter dergelijke diensten wil gaan verrichten, vooraf een eenvoudige verklaring in te dienen ten aanzien van zijn voornemen op dat punt, gaat in beginsel inderdaad niet verder dan noodzakelijk is ter bereiking van de doelstellingen van voorkoming van belastingontduiking en consumentenbescherming die door een regeling als die aan de orde in het hoofdgeding worden nagestreefd. Door een dergelijke verplichting kunnen deze autoriteiten nagaan of deze dienstverrichter of de natuurlijke personen die de betrokken dienst voor hem verrichten, in andere lidstaten en in het bijzonder op het gebied van belastingzaken waar deze dienstverrichter zijn activiteit wil verrichten, de vereiste kwalificatie hebben verworven, eventueel door ervaring (zie naar analogie arrest Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, punten 57 en 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 57 Zoals echter blijkt uit punt 28 van het onderhavige arrest, is de bepaling die het volgens het belastingkantoor en de Bondsrepubliek Duitsland mogelijk zou maken deze kwalificatie te erkennen en in aanmerking te nemen, te weten § 3 bis StBerG, volgens de toelichting van de verwijzende rechter niet van toepassing op een dergelijke dienstverrichting.
- 58 Bovendien zouden de autoriteiten van een lidstaat in de omstandigheden als die aan de orde in het hoofdgeding een dienstverrichter als X in ieder geval niet terecht kunnen verwijten de voorschriften van een bepaling als § 3 bis StBerG niet te hebben nageleefd, omdat niet duidelijk was onder welke voorwaarden deze bepaling op hem van toepassing was.

- 59 Het rechtszekerheidsbeginsel vereist immers met name dat de gevolgen van rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn, in het bijzonder wanneer die regels nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen (zie arrest *Berlington Hungary e.a.*, C-98/14, EU:C:2015:386, punt 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 Bijgevolg moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een regeling van een lidstaat waarbij de voorwaarden voor de toegang tot het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken worden bepaald, het vrij verrichten van diensten beperkt voor een belastingadvieskantoor dat is opgericht in overeenstemming met het recht van een andere lidstaat waarin dit kantoor is gevestigd, en dat in deze laatste lidstaat, waar de activiteit van belastingadvies niet is gereguleerd, een belastingaangifte opstelt voor een ontvanger in de eerste lidstaat en deze aangifte indient bij de belastingdienst van die lidstaat, zonder dat de kwalificatie die door dit kantoor, of door de natuurlijke personen die voor hem de beroepsmatige bijstand in belastingzaken verrichten, in andere lidstaten is verworven, op haar juiste waarde wordt geschat en naar behoren in aanmerking wordt genomen.

Kosten

- 61 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een regeling van een lidstaat waarbij de voorwaarden voor de toegang tot het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken worden bepaald, het vrij verrichten van diensten beperkt voor een belastingadvieskantoor dat is opgericht in overeenstemming met het recht van een andere lidstaat, waarin dit kantoor is gevestigd, en dat in deze laatste lidstaat, waar de activiteit van belastingadvies niet is gereguleerd, een belastingaangifte opstelt voor een ontvanger in de eerste lidstaat en deze aangifte indient bij de belastingdienst van die lidstaat, zonder dat de kwalificatie die door dit kantoor, of door de natuurlijke personen die voor hem de beroepsmatige bijstand in belastingzaken verrichten, in andere lidstaten is verworven, op haar juiste waarde wordt geschat en naar behoren in aanmerking wordt genomen.

ondertekeningen