



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. gruodžio 17 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Profesinio parengimo kvalifikacijų pripažinimas — Direktyva 2005/36/EB — 5 straipsnis — Laisvė teikti paslaugas — Direktyva 2006/123/EB — 16 straipsnis ir 17 straipsnio 6 punktas — SESV 56 straipsnis — Mokesčių konsultavimo bendrovė, įsteigta valstybėje narėje ir teikianti paslaugas kitoje valstybėje narėje — Valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos reikalaujama įregistruoti ir pripažinti mokesčių konsultavimo bendroves“

Byloje C-342/14

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2014 m. gegužės 20 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2014 m. liepos 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

X-Steuerberatungsgesellschaft

prieš

Finanzamt Hannover-Nord

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis trečiosios kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (pranešėja) ir K. Jürimäe,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. gegužės 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *X-Steuerberatungsgesellschaft*, atstovaujamos *Belastingadviseur* M. H.- P. Taplick ir advokato K. Hübner,
- *Finanzamt Hannover-Nord*, atstovaujamos S. Rechlin ir B. Beckmann,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir B. Beutler,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman, M. de Ree ir B. Koopman,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls, H. Støvlbæk ir H. Tserepa-Lacombe,

* Proceso kalba: vokiečių.

susipažinęs su 2015 m. spalio 1 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2005 m. rugsėjo 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2005/36/EB dėl profesinių kvalifikacijų pripažinimo (OL L 255, p. 22), iš dalies pakeistos 2012 m. liepos 11 d. Komisijos reglamentu (ES) Nr. 623/2012 (OL L 180, p. 9, toliau – Direktyva 2005/36), 5 straipsnio, 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/123/EB dėl paslaugų vidaus rinkoje (OL L 376, p. 36) 16 straipsnio ir SESV 56 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *X-Steuerberatungsgesellschaft* (toliau – X) ir *Finanzamt Hannover-Nord* (Šiaurės Hanoverio mokesčių inspekcija, toliau – mokesčių inspekcija) ginčą dėl pastarosios atsisakymo pripažinti X tam tikros bendrovės įgaliotine per apyvartos mokesčio nustatymo procedūrą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Direktyva 2005/36

- 3 Direktyvos 2005/36 1 straipsnyje „Tikslas“ numatyta:

„Ši direktyva nustato taisykles, pagal kurias valstybė narė, suteikianti galimybę savo teritorijoje užsiimti reglamentuojama profesija atsižvelgiant į specifinės profesinės kvalifikacijos turėjimą (toliau – priimančioji valstybė narė), pripažįsta vienoje ar keliuose kitose valstybėse narėse <...> įgytą profesinę kvalifikaciją, ir kurios leidžia turinčiajam minėtą kvalifikaciją užsiimti ta profesija.“

- 4 Šios direktyvos 2 straipsnio „Taikymo sritis“ 1 dalyje numatyta:

„Ši direktyva taikoma visiems valstybės narės piliečiams, įskaitant ir užsiimančius laisvomis profesijomis, pageidaujantiems savarankiškai arba pagal darbo sutartį užsiimti reglamentuojama profesija kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jie įgijo savo profesinę kvalifikaciją.“

- 5 Minėtos direktyvos II antraštinėje dalyje „Laisvas paslaugų teikimas“ yra 5 straipsnis „Laisvo paslaugų teikimo principas“. Šiame 5 straipsnyje nustatyta:

„1. <...> valstybės narės dėl jokių su profesine kvalifikacija susijusių priežasčių neriboja paslaugų teikimo laisvės kitoje valstybėje narėje:

- a) jei paslaugos teikėjas yra teisėtai įsisteigęs valstybėje narėje (toliau – įsisteigimo valstybė narė), kad užsiimtų ten ta pačia profesija, ir
- b) kai paslaugos teikėjas keičia buvimo vietą – jei jis užsiėmė ta profesija įsisteigimo valstybėje narėje ne trumpiau kaip dvejus metus per pastaruosius dešimt metų iki paslaugų teikimo, kai profesija toje valstybėje narėje yra neregamentuojama. Dvejų metų stažo reikalaujanti nuostata netaikoma tuomet, kai profesija arba jos rengimas yra reglamentuojami.

2. Šios antraštinės dalies nuostatos taikomos tik tuomet, kai paslaugos teikėjas nuvyksta į priimančiosios valstybės narės teritoriją laikinai arba vienkartinai užsiimti 1 dalyje nurodyta profesija.

<...>“

Direktyva 2006/123

- 6 Direktyvos 2006/123 16 straipsnio „Laisvė teikti paslaugas“ 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Valstybės narės gerbia teikėjų teisę teikti paslaugas ne toje valstybėje narėje, kurioje jie yra įsisteigę.

Valstybė narė, kurioje teikiama paslauga, savo teritorijoje užtikrina nevaržomą teisę teikti paslaugas ar vykdyti paslaugų teikimo veiklą.

<...>

2. Valstybės narės negali apriboti kitoje valstybėje narėje įsisteigusio teikėjo laisvės teikti paslaugas, nustatydamos tokius reikalavimus:

<...>“

- 7 Pagal šios direktyvos 17 straipsnį „Papildomos nuo laisvės teikti paslaugas leidžiančios nukrypti nuostatos“:

„16 straipsnis netaikomas:

<...>

- 6) klausimams, kuriems taikoma [Direktyvos 2005/36] II antraštinė dalis, taip pat valstybių narių, kuriose teikiama paslauga, reikalavimams, pagal kuriuos vykdyti tam tikrą veiklą leidžiama tik tam tikros profesijos atstovams;

<...>“

Vokietijos teisė

- 8 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu galiojusios redakcijos Mokesčių kodekso (*Abgabenordnung*, toliau – Mokesčių kodeksas) 80 straipsnio 5 dalį atstovams ir konsultantams, kurie teikia komercines mokesčių konsultavimo paslaugas neturėdami teisės to daryti, neleidžiama atstovauti savo atstovaujamesiems ar klientams arba jų konsultuoti palaikant ryšius su mokesčių institucija.
- 9 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjimu laikotarpiu galiojusios redakcijos Mokesčių konsultantų įstatymo (*Steuerberatungsgesetz*, *BGBL.* 1975, I, p. 2735; toliau – Mokesčių konsultantų įstatymas) 2 straipsnio pirmą sakinį komercines mokesčių konsultavimo paslaugas gali teikti tik asmenys ar grupės, turintys teisę tai daryti.
- 10 Pagal Mokesčių konsultantų įstatymo 3 straipsnį:

„Teisę teikti komercines mokesčių konsultacijas turi:

- 1) mokesčių konsultantai, mokesčių atstovai, advokatai, Europoje įsisteigę advokatai, auditoriai ir prisiekę apskaitininkai,

- 2) partnerių bendrovės, kurias sudaro išimtinai 1 punkte nurodyti asmenys,
 - 3) mokesčių konsultavimo bendrovės, bendrovės, kurios verčiasi advokatų praktika, audito ir apskaitos bendrovės.“
- 11 Laikiniai ir vieną kartą teikiamos komercinės mokesčių konsultavimo paslaugos reglamentuojamos Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnyje, skirtame Direktyvai 2005/36 įgyvendinti, kiek tai susiję su komerciniu mokesčių konsultavimu Vokietijoje, kuri vykdo kitos valstybės narės asmenys ir grupės. Šis straipsnis suformuluotas taip:

„1. Asmenys, įsisteigę Europos Sąjungos valstybėje narėje arba [1992 m. gegužės 2 d. (OL L 1, 1994 m., p. 3)] Europos ekonominės erdvės susitarimo šalyje, arba Šveicarijoje ir pagal įsisteigimo valstybės teisės aktus turintys teisę užsiimti komercine mokesčių konsultavimo veikla, turi teisę laikinai ir vieną kartą komercines mokesčių konsultavimo paslaugas teikti Vokietijos Federacinėje Respublikoje. Teisės teikti komercines mokesčių konsultavimo paslaugas Vokietijoje aprėptis nustatoma atsižvelgiant į šios teisės aprėptį įsisteigimo valstybėje. Vokietijoje veiklą vykdančioms asmenims taikomi tie patys profesiniai reikalavimai kaip ir 3 straipsnyje nurodytiems asmenims. Tuo atveju, kai profesija ir profesinė kvalifikacija įsisteigimo valstybėje neregamentuojama, asmuo turi teisę Vokietijoje teikti profesines mokesčių konsultavimo paslaugas tik tada, jei jis užsiėmė ta profesija įsisteigimo valstybėje narėje ne trumpiau kaip dvejus metus per pastaruosius dešimt metų. <...>

2. Pagal 1 dalį asmuo turi teisę teikti komercines konsultavimo mokesčių klausimais paslaugas tik tada, kai iki paslaugų teikimo pradžios jis apie tai raštu praneša kompetentingai institucijai.

<...>

Pranešime turi būti nurodyti šie duomenys:

<...>

- 5) pažyma, rodanti, kad asmuo yra teisėtai įsteigtas vykdyti komercinę mokesčių konsultavimo veiklą Europos Sąjungos valstybėje narėje arba valstybėje Europos ekonominės erdvės susitarimo šalyje, arba Šveicarijoje ir kad šios pažymos pateikimo dieną jam nėra – net ir laikinai – uždrausta vykdyti šios veiklos,
- 6) profesinės kvalifikacijos įrodymai,
- 7) įrodymai, patvirtinantys, kad asmuo vertėsi profesija įsisteigimo valstybėje bent dvejus metus per pastaruosius dešimt metų, jeigu nei ši profesija, nei jai įgyti reikalaujamas mokymas nėra reglamentuoti įsisteigimo valstybėje,

<...>“

- 12 Mokesčių konsultantų įstatymo 5 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta:

„Asmenys ir organizacijos, nenurodyti 3, 3a <...> straipsniuose, neturi teisės užsiimti komercine mokesčių konsultavimo veikla ir, be kita ko, negali teikti komercinių mokesčių konsultavimo paslaugų.“

- 13 Mokesčių konsultantų įstatymo 32 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokesčių konsultantai, mokesčių atstovai ir mokesčių konsultavimo bendrovės teikia komercines mokesčių konsultavimo paslaugas pagal šio įstatymo nuostatas.

2. Mokesčių konsultantai ir mokesčių atstovai yra skiriami; jie užsiima laisvąja profesija. Jų veikla nėra verslas.
3. Mokesčių konsultavimo bendrovės turi būti pripažintos. Pripažinimas suteikiamas tik pateikus įrodymą, kad už bendrovės valdymą atsakingi mokesčių konsultantai.“
- 14 Pagal Mokesčių konsultantų įstatymo 35 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį mokesčių konsultantais gali būti skiriami tik asmenys, sėkmingai išlaikę mokesčių konsultavimo egzaminą arba atleisti nuo jo.

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

- 15 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad X yra pagal Jungtinės Karalystės teisę įsteigta kapitalo bendrovė, kurios buveinė yra Jungtinėje Karalystėje, ji turi patrunuojamųjų bendrovių Belgijoje ir Nyderlanduose. Ji užsiima konsultavimo verslo ir mokesčių klausimais veikla ir teikia apskaitos paslaugas. Ji nėra pripažinta mokesčių konsultavimo bendrovė, kaip tai suprantama pagal Mokesčių konsultantų įstatymą.
- 16 X teikia mokesčių konsultacijas įvairiems Vokietijoje įsteigtiems subjektams ir užtikrina atstovavimą šiems subjektams per administracines mokesčių procedūras. Už pašto siuntų pristatymą buvo atsakinga jos paskirta bendrovė A -Ltd., turinti buveinę Vokietijoje ir teikianti biuro patalpų nuomos paslaugas.
- 17 X padėjo parengti Vokietijoje įsisteigusios bendrovės C -Ltd. 2010 finansinių metų apyvartos mokesčio deklaraciją. Mokesčių inspekcija šią deklaraciją gavo 2012 m. pradžioje. 2012 m. kovo 12 d. sprendimu, vadovaudamasi Mokesčių kodekso 80 straipsnio 5 dalimi, ji nepripažino X bendrovės C -Ltd. atstove per 2010 finansinių metų apyvartos mokesčio nustatymo procedūrą. Sprendimo motyvuose buvo nurodyta, kad X neturi teisės teikti komercinių mokesčių konsultavimo paslaugų.
- 18 X pareiškė ieškinį *Finanzgericht Niedersachsen* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas), šis ieškinį atmetė.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuriam X pateikė kasacinį skundą, daro išvadą, kad Mokesčių kodekso 80 straipsnio 5 dalyje įtvirtintos sąlygos, kuriomis grindžiamas atsisakymas leisti X dalyvauti procedūrose mokesčių institucijoje kaip atstovei, įvykdytos. Iš tiesų X neturi teisės teikti komercinių mokesčių konsultavimo paslaugų nei pagal Mokesčių konsultantų įstatymo 3 straipsnio 3 dalį, nei pagal jo 3a straipsnį. Tačiau, kadangi X konkrečiai remiasi Direktyvos 2005/36 5 straipsniu, Direktyvos 2006/123 16 straipsniu ir SESV 56 straipsniu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar X gali tiesiogiai pagrįstai remtis šiomis nuostatomis.
- 20 Kaip paaiškino minėtas teismas, jis kelia klausimą dėl situacijos, kai pagal vienos valstybės narės teisės aktus įsteigta mokesčių konsultavimo bendrovė savo įsisteigimo vietos valstybėje narėje, kurioje mokesčių konsultavimo veikla neregamentuojama, parengia mokesčių deklaraciją paslaugos gavėjui kitoje valstybėje narėje ir pateikia ją mokesčių institucijai, tačiau pagal šios kitos valstybės narės teisės aktų nuostatas ši veikla yra reglamentuojama.
- 21 Jis patikslina, kad *Finanzgericht Niedersachsen* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas) dar nenustatė, ar X faktiškai teikė paslaugas savo įsisteigimo valstybėje narėje, t. y. Nyderlandų Karalystėje, ar ji yra įsisteigusi ir šių paslaugų gavėjo valstybėje narėje – Vokietijos Federacinėje Respublikoje.
- 22 Bet kuriuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad ši aplinkybė neužkerta kelio kreiptis dėl prejudicinio sprendimo. Iš tiesų, nors jis pats negali padaryti trūkstantį išvadą dėl faktinių aplinkybių, šioje proceso stadijoje *Finanzgericht Niedersachsen* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas), kuris turi nustatyti faktus, gali nustatyti, kad X nagrinėjamas paslaugas

teikė Nyderlanduose ir nėra įsisteigusi Vokietijoje. Teisingumo Teismo atsakymai į pateiktus teisės klausimus vėliau leis nustatyti, pirma, tai, ar *Finanzgericht Niedersachsen* (Žemutinės Saksonijos finansų teismas) turi padaryti išvadas dėl faktinių aplinkybių, ir, antra, prireikus – tokių išvadų esmę.

- 23 Kalbant apie Direktyvos 2005/36 5 straipsnį pažymėtina, kad visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar ši nuostata faktiškai taikytina paslaugas teikiančiai bendrovei. Iš tiesų tam gali prieštarauti tai, kad šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog ji taikoma tik piliečiams, o ne bendrovėms. Tačiau gali būti, kad šiuo atveju reikia vertinti asmenis, atsakingus už vadovavimą atitinkamai bendrovei.
- 24 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar paslauga, kuri teikiama vykdant priimančiojoje valstybėje narėje reglamentuojamą profesinę veiklą, tačiau kurią atitinkamos bendrovės vardu teikiantys asmenys fiziškai nekerta sienos, patenka į minėtos direktyvos 5 straipsnio taikymo sritį.
- 25 Dėl Direktyvos 2006/123 16 straipsnio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jeigu mokesčių konsultavimo bendrovė teikia paslaugas savo įsisteigimo valstybėje narėje, pagal minėto straipsnio formuluotę jis gali būti netaikomas. Iš tiesų pagal minėtą straipsnį valstybės narės gerbia paslaugų teikėjų teisę teikti paslaugas ne toje valstybėje narėje, kurioje jie yra įsisteigę. Todėl įsisteigimo valstybės narės teritorijoje teikiamos paslaugos nepatenka į minėto straipsnio taikymo sritį.
- 26 Atvirkščiai, jeigu mokesčių konsultavimo bendrovė paslaugas teikia kitoje valstybėje narėje negu ta, kurioje ji įsisteigusi, pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 6 punktą šios direktyvos 16 straipsnis gali būti joms netaikomas, nes valstybėje narėje, kurioje teikiama paslauga, mokesčių konsultavimo veiklą leidžiama vykdyti tik tam tikros profesijos atstovams.
- 27 Kalbant apie SESV 56 straipsnį pasakytina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi pozicijos, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais ribojama laisvė teikti paslaugas. Iš tiesų šiuose teisės aktuose nustatyta, kad pagal kitos valstybės narės teisės aktus įsisteigusi bendrovė, kurios buveinė yra šioje valstybėje narėje ir už kurios valdymą atsakingi ne mokesčių konsultantai, Vokietijoje negali būti pripažinta mokesčių konsultavimo bendrove ir be apribojimų teikti komercinių mokesčių konsultavimo paslaugų. Kad bendrovė būtų pripažinta, reikia įrodyti, kad už jos valdymą atsakingi mokesčių konsultantai, o mokesčių konsultantu gali būti paskirtas tik asmuo, sėkmingai išlaikęs mokesčių konsultanto egzaminą arba nuo tokio egzamino atleistas.
- 28 Minėtas teismas priduria, kad bendrovei, neturinčiai teisės teikti komercinių mokesčių konsultavimo paslaugų, pagal Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnį gali būti nebent suteikta teisė Vokietijos Federacinėje Respublikoje teikti komercines mokesčių konsultavimo paslaugas laikinai ir vieną kartą. Tačiau ši nuostata neapima paslaugų, kurias bendrovė teikia kitoje valstybėje narėje, kai bendrovės vardu veikiantys asmenys fiziškai neatvyksta į Vokietijos Federacinės Respublikos teritoriją.
- 29 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar šį laisvės teikti paslaugas apribojimą galima pateisinti viršesniu viešuoju interesu. Jis mano, kad toks pateisinimas įmanomas, jeigu būtina užtikrinti, kad būtų laikomasi mokesčių srityje teisės aktų, ir užkirsti kelią mokesčių vengimui – tai yra tikslai, kurių siekiama pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais. Konkrečiau kalbant, nustatant apribojimą tam tikriems asmenims arba apibrėžtomis bendrovėms vykdyti mokesčių konsultavimo veiklą, siekiama užtikrinti, kad mokestines prievoles vykdantys mokesčių mokėtojai gautų kvalifikuotą pagalbą.
- 30 Be to, minėtas teismas pažymi, kad mokesčių mokėtojus taip pat reikia apsaugoti nuo žalos, kurią jie gali patirti, jeigu mokesčių klausimais konsultuos asmenys, neturintys tam reikalingos profesinės kvalifikacijos ar asmeninių gebėjimų. Todėl Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnyje numatytas teisės suteikimas taip pat padeda užtikrinti mokesčių mokėtojų, kuriems kaip vartotojams teikiamos konsultavimo paslaugos, interesus.

- 31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nurodo, kad, atsižvelgiant į tai, kokia sudėtinga yra Vokietijos mokesčių teisė, ir į tai, kad mokesčių taisyklės nuolat keičiasi, pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai atrodo tinkami ir būtini siekiant minėtų tikslų.
- 32 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal [Direktyvos 2005/36] 5 straipsnį draudžiamas laisvės teikti paslaugas apribojimas, jeigu pagal vienos valstybės narės teisės aktus įsteigta mokesčių konsultavimo bendrovė savo įsisteigimo valstybėje narėje, kurioje mokesčių konsultavimo veikla nėra reglamentuojama, paslaugos gavėjui kitoje valstybėje narėje parengia ir mokesčių institucijai pateikia mokesčių deklaraciją, o tos kitos valstybės narės nacionalinės teisės aktuose numatyta, kad mokesčių konsultavimo bendrovė, turinti teisę teikti komercines mokesčių konsultacijų paslaugas, turi būti pripažinta ir šiai bendrovei turi vadovauti mokesčių konsultantai?
 2. Ar mokesčių konsultavimo bendrovė esant aplinkybėms, nurodytoms pirmajame klausime, gali pagrįstai remtis [Direktyvos 2006/123] 16 straipsnio 1 ir 2 dalimis, nesvarbu, kurioje iš dviejų valstybių narių ji teikia savo paslaugas?
 3. Ar SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, esant pirmajame klausime nurodytoms aplinkybėms, pagal jį draudžiamas paslaugos gavėjo valstybėje narėje taikomuose teisės aktuose nustatytas laisvės teikti paslaugas apribojimas, jeigu mokesčių konsultavimo bendrovė įsisteigusi kitoje valstybėje narėje negu paslaugos gavėjo valstybė narė?“

Dėl prejudicinių klausimų

Ižanginės pastabos

- 33 Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia siekia išsiaiškinti, ar tokių paslaugų, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teikimas patenka į Direktyvos 2005/36 5 straipsnio, Direktyvos 2006/123 16 straipsnio 1 ir 2 dalies ar SESV 56 straipsnio taikymo sritį.
- 34 Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, klausimai grindžiami prielaida, kad X teikia komercines konsultavimo mokesčių klausimais paslaugas klientams Vokietijoje iš Nyderlandų, ir asmenys, veikiantys šios bendrovės vardu, nevyksta į Vokietijos Federacinę Respubliką.
- 35 Tačiau pažymėtina, kad, viena vertus, tokių paslaugų teikimas nepatenka į Direktyvos 2005/36 5 straipsnio taikymo sritį. Iš tiesų šio straipsnio 2 dalyje aiškiai numatyta, kad šios direktyvos II antraštinės dalies nuostatos, įskaitant minėtą 5 straipsnį, taikomos tik tuo atveju, kai paslaugos teikėjas vyksta į priimančiosios valstybės narės teritoriją. Taip nėra tuo atveju, kai teikiamos tokios paslaugos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje.
- 36 Kita vertus, kalbant apie Direktyvos 2006/123 16 straipsnio 1 ir 2 dalis, primintina, kad pagal šios direktyvos 17 straipsnio 6 punktą jos 16 straipsnis bet kuriuo atveju netaikomas klausimams, kuriems taikoma Direktyvos 2005/36 II antraštinė dalis, ir valstybių narių, kuriose teikiama paslauga, reikalavimams, pagal kuriuos vykdyti tam tikrą veiklą leidžiama tik tam tikros profesijos atstovams.

- 37 Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tokiuose teisės aktuose, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, apibrėžiamos teisės vykdyti komercinę mokesčių konsultavimo veiklą sąlygos ir draudžiama šią veiklą vykdyti asmenims, kurie šių sąlygų neatitinka. Taigi juos reikia laikyti leidžiančiais vykdyti veiklą tik tam tikros profesijos atstovams, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/123 17 straipsnio 6 punktą.
- 38 Šiomis aplinkybėmis, kaip savo išvados 53 punkte pažymėjo generalinis advokatas, tokiuose teisės aktuose numatytiems reikalavimams netaikomas minėtos direktyvos 16 straipsnis, kaip numatyta jos 17 straipsnio 6 punkte.
- 39 Šio aiškinimo nepaneigia tai, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, tokių paslaugų, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teikimui netaikoma Direktyvos 2005/36 II antraštinė dalis. Iš tiesų, kaip aiškiai matyti iš pačios Direktyvos 2006/123 17 straipsnio 6 punkto formuluotės, šioje nuostatoje numatyta išimtis taikoma ne tik klausimams, numatytiems šioje II antraštinėje dalyje.
- 40 Tai reiškia, kad tokių paslaugų, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teikimas nepatenka nei į Direktyvos 2005/36 5 straipsnio, nei į Direktyvos 2006/123 16 straipsnio 1 ir 2 dalies taikymo sritį.
- 41 Priešingai, kadangi tokia paslauga, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra tarpvalstybinio pobūdžio, taikomas SESV 56 straipsnis (pagal analogiją žr. Sprendimo OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, 68 punktą).
- 42 Šiomis aplinkybėmis reikia atsakyti tik į trečiąjį klausimą.

Dėl trečiojo klausimo

- 43 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama valstybės narės teisės aktuose, kuriuose apibrėžtos teisės vykdyti komercinę mokesčių konsultavimo veiklą sąlygos, numatyti laisvės teikti paslaugas apribojimą mokesčių konsultavimo bendrovei, įsteigtai pagal savo įsisteigimo valstybės narės teisės aktus, kuri pastarojoje valstybėje narėje, kurioje mokesčių konsultavimo veikla neregamentuojama, parengia mokesčių deklaraciją paslaugų gavėjui pirmojoje valstybėje narėje ir ją pateikia šios valstybės narės mokesčių institucijai.
- 44 Šiuo klausimu primintina, kad kai sąlygos, susijusios su teise vykdyti tam tikrą profesinę veiklą, nesuderintos, valstybės narės turi teisę apibrėžti tokias teorines žinias ir kvalifikaciją, kokios reikalingos siekiant vykdyti šią profesinę veiklą (žr., be kita ko, Sprendimo *Brouillard*, C-298/14, EU:C:2015:652, 48 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 45 Kadangi šiuo metu sąlygos, taikomos norint vykdyti komercinę mokesčių konsultavimo veiklą, Sąjungos lygmeniu nėra suderintos, valstybės narės išlaiko kompetenciją apibrėžti šias sąlygas (pagal analogiją žr. Sprendimo *Brouillard*, C-298/14, EU:C:2015:652, 49 punktą).
- 46 Todėl šioje byloje Sąjungos teisei neprieštarauja tai, kad pagal Vokietijos teisės aktus norintiems vykdyti komercinę mokesčių konsultavimo veiklą nustatyta sąlyga turėti teorinių žinių ir kvalifikacijų, kurios laikomos būtinomis (pagal analogiją žr. Sprendimo *Brouillard*, C-298/14, EU:C:2015:652, 50 punktą).
- 47 Tačiau valstybės narės turi vykdyti savo kompetenciją šioje srityje laikydamosi pagal ESV sutartį garantuojamų pagrindinių laisvių (Sprendimo *Brouillard*, C-298/14, EU:C:2015:652, 51 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 48 Kalbant apie laisvę teikti paslaugas, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad SESV 56 straipsniu reikalaujama panaikinti ne tik bet kokią paslaugų teikėjo diskriminaciją dėl jo pilietybės ar dėl to, kad jis įsisteigęs kitoje valstybėje narėje nei valstybė, kurioje teikiama paslauga, bet ir visus apribojimus, net vienodai taikomus tiek nacionaliniams, tiek kitų valstybių narių paslaugų teikėjams, jeigu jais gali būti draudžiama, daroma mažiau patraukli paslaugų teikėjo, įsteigto kitoje valstybėje narėje, kur jis teisėtai teikia tokias pačias paslaugas, veikla ar jai trukdoma (žr., be kita ko, Sprendimo *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, 44 punktą).
- 49 Kaip savo išvados 66 ir 67 punktuose nurodė generalinis advokatas, tokiais teisės aktais, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, ribojama laisvė teikti paslaugas. Iš tiesų, kadangi šiais teisės aktais nustatoma mokesčių konsultavimo bendrovės komercinės mokesčių konsultavimo veikos vykdymo išankstinio leidimo sistema, o pats leidimas dar siejamas su reikalavimu, kad bendrovės vadovai turėtų tinkamą profesinę kvalifikaciją, pagal juos kitoje valstybėje narėje, kurioje ši veikla yra teisėtai vykdoma ir neregamentuojama, įsteigta mokesčių konsultavimo bendrovei atimama bet kokia galimybė teikti savo paslaugas Vokietijoje.
- 50 Žinoma, mokesčių konsultavimo bendrovei, neturinčiai teisės teikti komercinių mokesčių konsultavimo paslaugų, pagal Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnį gali būti suteikta teisė teikti komercines mokesčių konsultavimo paslaugas Vokietijos Federacinėje Respublikoje laikinai ir vieną kartą.
- 51 Tačiau iš šio sprendimo 28 punkte minėtų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad šis straipsnis netaikomas tokių paslaugų, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teikimui, kurias teikiant paslaugų teikėjas nevyksta į priimančiąją valstybę narę.
- 52 Kalbant apie tokiais teisės aktais, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, nustatyto apribojimo pateisinimą, reikia pažymėti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinės priemonės, galinčios apriboti galimybę naudotis Sutarties garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis ar naudojimąsi jomis padaryti mažiau patrauklų, gali būti leistinos, tik jeigu jomis siekiama bendrojo intereso tikslo, jos yra tinkamos jam įgyvendinti ir neviršija to, kas reikalinga nustatytam tikslui pasiekti (žr., be kita ko, Sprendimo *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, 50 punktą).
- 53 Apskritai pažymėtina, kad mokesčių vengimo prevencija ir vartotojų apsauga, o tai, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, yra pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais siekiami tikslai, yra tikslai, kurie gali būti pripažinti laisvės teikti paslaugas apribojimą galinčiais pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, 51 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką, taip pat Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-678/11, EU:C:2014:2434, 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 54 Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nacionalinės valdžios institucijos, be kita ko, turi teisingai pripažinti kitose valstybėse narėse įgytą kvalifikaciją ir į ją tinkamai atsižvelgti (žr. Sprendimo *Peñarroja Fa*, C-372/09 ir C-373/09, EU:C:2011:156, 58 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 55 Vis dėlto šioje byloje iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad, kalbant apie paslaugų teikimą, kai paslaugų teikėjas ar asmenys, veikiantys jo vardu, fiziškai nekerta sienos, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus būtų galimybė teisingai pripažinti šio paslaugų teikėjo ar minėtų asmenų kitoje valstybėje narėje įgytą kvalifikaciją komercinio mokesčių konsultavimo srityje ir tinkamai į ją atsižvelgti.
- 56 Žinoma, tokiam komercinių mokesčių konsultavimo paslaugų teikėjui, kaip X, nustatyta pareiga pateikti valstybės narės, kurioje komercinė mokesčių konsultavimo veikla yra reglamentuojama ir kurioje šis paslaugų teikėjas ketina teikti tokias paslaugas, institucijoms paprastą išankstinę deklaraciją, kurioje informuotų apie tokį ketinimą, iš esmės neviršija to, kas reikalinga mokesčių vengimo prevencijos ir vartotojų apsaugos tikslams pasiekti, kurių siekiama tokiais teisės aktais, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje. Nustatius tokią pareigą institucijos galėtų patikrinti (prireikus – praktiškai) minėto

paslaugų teikėjo arba fizinių asmenų, kurie jo vardu teikia atitinkamą paslaugą, kitose valstybėse narėse įgytą kvalifikaciją konkrečioje mokesčių srityje, kurioje šis paslaugų teikėjas ketina vykdyti savo veiklą (pagal analogiją žr. Sprendimo *Essent Energie Productie*, C-91/13, EU:C:2014:2206, 57 ir 58 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

- 57 Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkto, nuostata, pagal kurią, Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių inspekcijos teigimu, būtų galimas toks pripažinimas ir atsižvelgimas, t. y. Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnis, kaip paaiškino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tokių paslaugų teikimui netaikoma.
- 58 Be to, tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, valstybės narės institucijos bet kuriuo atveju negalėtų pagrįstai apkaltinti tokio paslaugų teikėjo, kaip X, galimu tokioje nuostatoje, kaip Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnis, nustatytų taisyklių nesilaikymu, nes šios nuostatos taikymo minėtam paslaugų teikėjui sąlygos yra neaiškios.
- 59 Iš tiesų pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad teisės aktai, ypač tie, kurie privatiems asmenims sukelia nepalankių pasekmių, būtų aiškūs, tikslūs ir teisės subjektai numatytų jų taikymą (žr. Sprendimo *Berlington Hungary ir kt.*, C-98/14, EU:C:2015:386, 77 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 60 Todėl į trečiąją klausimą reikia atsakyti: SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama valstybės narės teisės aktuose, kuriuose apibrėžtos teisės vykdyti komercinę mokesčių konsultavimo veiklą sąlygos, numatyti laisvės teikti paslaugas apribojimą mokesčių konsultavimo bendrovei, įsteigta pagal kitos (įsisteigimo) valstybės narės teisės aktus, kuri pastarojoje valstybėje narėje, kurioje mokesčių konsultavimo veikla neregamentuojama, parengia mokesčių deklaraciją paslaugų gavėjui pirmojoje valstybėje narėje ir ją pateikia šios valstybės narės mokesčių institucijai, teisingai nepripažįstant ir tinkamai neatsižvelgiant į minėtos bendrovės arba fizinių asmenų, kurie jos vardu teikia komercines mokesčių konsultavimo paslaugas, kitose valstybėse narėse įgytą kvalifikaciją.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama valstybės narės teisės aktuose, kuriuose apibrėžtos teisės vykdyti komercinę mokesčių konsultavimo veiklą sąlygos, numatyti laisvės teikti paslaugas apribojimą mokesčių konsultavimo bendrovei, įsteigta pagal kitos (įsisteigimo) valstybės narės teisės aktus, kuri pastarojoje valstybėje narėje, kurioje mokesčių konsultavimo veikla neregamentuojama, parengia mokesčių deklaraciją paslaugų gavėjui pirmojoje valstybėje narėje ir ją pateikia šios valstybės narės mokesčių institucijai, teisingai nepripažįstant ir tinkamai neatsižvelgiant į minėtos bendrovės arba fizinių asmenų, kurie jos vardu teikia komercines mokesčių konsultavimo paslaugas, kitose valstybėse narėse įgytą kvalifikaciją.

Parašai.