



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 17ης Δεκεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Αναγνώριση επαγγελματικών προσόντων — Οδηγία 2005/36/EK — Άρθρο 5 — Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών — Οδηγία 2006/123/EK — Άρθρα 16 και 17, σημείο 6 — Άρθρο 56 ΣΛΕΕ — Εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών εγκατεστημένη σε κράτος μέλος και παρέχουσα υπηρεσίες σε άλλο κράτος μέλος — Εθνική διάταξη βάσει της οποίας απαιτείται η εγγραφή σε μητρώο και η αναγνώριση των εταιριών παροχής φορολογικών συμβουλών»

Στην υπόθεση C-342/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 20ής Μαΐου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Ιουλίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

X-Steuerberatungsgesellschaft

κατά

Finanzamt Hannover-Nord,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο του τρίτου τμήματος, προεδρεύοντα του τετάρτου τμήματος, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (εισηγήτρια) και K. Jürimäe, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Μαΐου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η X-Steuerberatungsgesellschaft, εκπροσωπούμενη από τους H.-P. Taplick, Belastingadviseur, και K. Hübner, Rechtsanwalt,
- η Finanzamt Hannover-Nord, εκπροσωπούμενη από τους S. Rechlin και B. Beckmann,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και B. Beutler,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman, M. de Ree και B. Koorman,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Mölls και H. Støvlbæk, καθώς και από την E. Τσερέπα-Lacombe,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, ο οποίος ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 1ης Οκτωβρίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5 της οδηγίας 2005/36/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 7ης Σεπτεμβρίου 2005, σχετικά με την αναγνώριση των επαγγελματικών προσόντων (ΕΕ L 255, σ. 22), όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ) 623/2012 της Επιτροπής, της 11ης Ιουλίου 2012 (ΕΕ L 180, σ. 9, στο εξής: οδηγία 2005/36), του άρθρου 16 της οδηγίας 2006/123/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (ΕΕ L 376, σ. 36), και του άρθρου 56 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της X-Steuerberatungsgesellschaft (στο εξής: X) και της Finanzamt Hannover-Nord (φορολογική αρχή του βόρειου Αννόβερου, στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με την άρνηση της τελευταίας να αναγνωρίσει την X ως πληρεξούσιο εταιρίας, στο πλαίσιο διαδικασίας καθορισμού του φόρου επί του κύκλου εργασιών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2005/36

- 3 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2005/36, με τίτλο «Αντικείμενο», ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία θεσπίζει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους το κράτος μέλος που εξαρτά την ανάληψη ή την άσκηση νομοθετικά κατοχυρωμένου επαγγέλματος, στην επικράτειά του, από την κατοχή καθορισμένων επαγγελματικών προσόντων (στο εξής: κράτος μέλος υποδοχής) αναγνωρίζει, για την ανάληψη και την άσκηση του συγκεκριμένου επαγγέλματος, τα επαγγελματικά προσόντα που έχουν αποκτηθεί σε ένα ή περισσότερα άλλα κράτη μέλη [...] δίνοντας στον κάτοχό τους το δικαίωμα να ασκεί εκεί αυτό το επάγγελμα.»
- 4 Το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, με τίτλο «Πεδίο εφαρμογής», ορίζει τα εξής στην παράγραφο 1:

«Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται σε κάθε υπήκοο κράτους μέλους ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει νομοθετικά κατοχυρωμένο επάγγελμα σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο όπου απέκτησε τα επαγγελματικά προσόντα του είτε ως αυτοαπασχολούμενος είτε ως μισθωτός, συμπεριλαμβανομένων των ασκούντων ελευθέρια επαγγέλματα.»

- 5 Υπό τον επιγραφόμενο «Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών» τίτλο II της ίδιας οδηγίας, το άρθρο 5 αυτής, με τίτλο «Αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών», ορίζει τα εξής:

«1. [...] [Τ]α κράτη μέλη δεν περιορίζουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών σε άλλο κράτος μέλος, για λόγους που αφορούν τα επαγγελματικά προσόντα:

- α) εάν ο πάροχος είναι νομίμως εγκατεστημένος σε κράτος μέλος με σκοπό να ασκεί εκεί αυτό το επάγγελμα (στο εξής αναφερόμενο ως το “κράτος μέλος εγκαταστάσεως”) και
- β) σε περίπτωση μετακίνησης του παρόχου σε άλλο κράτος μέλος, εάν έχει ασκήσει το συγκεκριμένο επάγγελμα επί δύο τουλάχιστον έτη στο διάστημα των δέκα ετών που προηγούνται της παροχής στο κράτος μέλος εγκατάστασης, εφόσον το επάγγελμα δεν είναι νομοθετικά κατοχυρωμένο στο εν λόγω κράτος. Ο όρος κατά τον οποίο απαιτείται η επί διετία άσκηση του επαγγέλματος δεν ισχύει εφόσον είτε το επάγγελμα είτε η εκπαίδευση για το εν λόγω επάγγελμα είναι νομοθετικά κατοχυρωμένα.

2. Οι διατάξεις του παρόντος τίτλου εφαρμόζονται μόνο σε περίπτωση που ο πάροχος μετακινείται στην επικράτεια του κράτους μέλους υποδοχής προκειμένου να ασκήσει, προσωρινά και περιστασιακά, το επάγγελμα στο οποίο αναφέρεται η παράγραφος 1.

[...]»

Η οδηγία 2006/123

- 6 Οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 16 της οδηγίας 2006/123, το οποίο τιτλοφορείται «Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών», ορίζουν τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη σέβονται το δικαίωμα των παρόχων υπηρεσιών να παρέχουν υπηρεσίες σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο εδρεύουν.

Το κράτος μέλος στο οποίο παρέχεται η υπηρεσία εξασφαλίζει την ελεύθερη πρόσβαση σε δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών και την ελεύθερη άσκησή της στο έδαφός του.

[...]

2. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίζουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών σε πάροχο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, επιβάλλοντας οποιαδήποτε από τις ακόλουθες απαιτήσεις:

[...]»

- 7 Κατά το άρθρο 17 της οδηγίας αυτής, το οποίο τιτλοφορείται «Συμπληρωματικές παρεκκλίσεις από την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών»:

«Το άρθρο 16 δεν εφαρμόζεται:

[...]

- 6) σε ζητήματα που διέπονται από τον τίτλο II της οδηγίας [2005/36], περιλαμβανομένων των απαιτήσεων στα κράτη μέλη στα οποία παρέχεται η υπηρεσία, οι οποίες επιφυλάσσουν μια δραστηριότητα σε συγκεκριμένο επάγγελμα·

[...]»

Το γερμανικό δίκαιο

- 8 Βάσει του άρθρου 80, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα (Abgabenordnung), ως είχε κατά τον κρίσιμο στην υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: φορολογικός κώδικας), οι πληρεξούσιοι και οι συνήγοροι οι οποίοι παρέχουν επαγγελματικώς υπηρεσίες φορολογικού συμβούλου χωρίς να έχουν σχετική άδεια, δεν νομιμοποιούνται να εκπροσωπούν ή να επικουρούν τους εντολείς τους ή τους πελάτες τους ενώπιον των φορολογικών αρχών.
- 9 Βάσει του άρθρου 2, πρώτη περίοδος, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων (Steuerberatungsgesetz, *BGBI.* 1975 I, σ. 2735) ως είχε κατά τον κρίσιμο στην υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: νόμος περί φορολογικών συμβούλων), η δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου μπορεί να ασκείται επαγγελματικώς μόνον από πρόσωπα ή φορείς που έχουν λάβει την προς τούτο απαιτούμενη άδεια.
- 10 Το άρθρο 3 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων ορίζει τα εξής:
- «Επιτρέπεται να ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου οι εξής:
- 1) οι φορολογικοί σύμβουλοι, οι πληρεξούσιοι επί φορολογικών θεμάτων, οι δικηγόροι, οι εγκατεστημένοι Ευρωπαίοι δικηγόροι, οι οικονομικοί ελεγκτές και οι ορκωτοί λογιστές,
 - 2) οι επαγγελματικές προσωπικές εταιρίες των οποίων οι εταίροι είναι αποκλειστικώς τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 πρόσωπα,
 - 3) οι εταιρίες παροχής φορολογικών συμβουλών, οι δικηγορικές εταιρίες, οι εταιρίες οικονομικού ελέγχου και οι ελεγκτικές εταιρίες.»
- 11 Η προσωρινή και περιστασιακή άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου διέπεται από το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβούλων, το οποίο ως σκοπό έχει την εφαρμογή της οδηγίας 2005/36 όσον αφορά την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας φορολογικού συμβούλου στη Γερμανία από πρόσωπα και φορείς άλλου κράτους μέλους. Το ως άνω άρθρο ορίζει τα εξής:
- «1. Πρόσωπα τα οποία ασκούν το επάγγελμά τους σε άλλο κράτος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε άλλο κράτος μέλος στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3) ή στην Ελβετία, και στους οποίους έχει εκεί χορηγηθεί η άδεια να ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως, επιτρέπεται να παρέχουν, προσωρινώς και περιστασιακώς, τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου εντός της επικράτειας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Το περιεχόμενο της άδειας προς άσκηση της δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου στη Γερμανία συναρτάται προς το περιεχόμενο της άδειας αυτής στο κράτος εγκαταστάσεως. Κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους στη Γερμανία, τα ως άνω πρόσωπα υπόκεινται στους ίδιους επαγγελματικούς κανόνες με τα αναφερόμενα στο άρθρο 3 πρόσωπα. Εάν ούτε το επάγγελμα ούτε η απαιτούμενη για την άσκηση του επαγγέλματος αυτού εκπαίδευση είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένα στο κράτος εγκαταστάσεως, η άδεια παροχής υπηρεσιών φορολογικού συμβούλου στη Γερμανία ισχύει μόνον εάν το πρόσωπο έχει ασκήσει το εν λόγω επάγγελμα στο κράτος εγκαταστάσεως επί δύο τουλάχιστον έτη κατά τα δέκα προηγούμενα έτη. [...]
2. Η επαγγελματική δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου κατά την έννοια της παραγράφου 1 επιτρέπεται μόνον εάν το πρόσωπο ενημερώσει σχετικώς την αρμόδια αρχή με γραπτή δήλωση πριν την πρώτη παροχή υπηρεσιών στη Γερμανία.

[...]

Η δήλωση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

[...]

- 5) βεβαίωση πιστοποιούσα ότι το πρόσωπο είναι νομίμως εγκατεστημένο, όσον αφορά την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος μέρος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου ή στην Ελβετία, και ότι η άσκηση της δραστηριότητας αυτής, κατά τον χρόνο υποβολής της βεβαιώσεως, δεν του έχει απαγορευθεί, έστω προσωρινώς,
- 6) πιστοποιητικά των επαγγελματιών του προσόντων,
- 7) πιστοποιητικό το οποίο αποδεικνύει ότι το πρόσωπο άσκησε το επάγγελμα στο κράτος εγκαταστάσεως τουλάχιστον επί δύο έτη κατά τα δέκα προηγούμενα έτη, εάν ούτε το επάγγελμα ούτε η απαιτούμενη για την άσκηση του επαγγέλματος αυτού εκπαίδευση είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένα στο κράτος εγκαταστάσεως,

[...]».

- 12 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων, προβλέπει τα εξής:

«Πρόσωπα και επαγγελματικοί φορείς εκτός των αναφερομένων στα άρθρα 3, 3a [...] δεν επιτρέπεται να ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου, ιδίως δε να παρέχουν, σε επαγγελματική βάση, συμβουλές επί φορολογικών υποθέσεων.»

- 13 Το άρθρο 32 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων ορίζει τα εξής:

«1. Οι φορολογικοί σύμβουλοι, οι πληρεξούσιοι επί φορολογικών θεμάτων και οι εταιρίες παροχής φορολογικών συμβουλών ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

2. Απαιτείται διορισμός των φορολογικών συμβούλων και των πληρεξουσίων επί φορολογικών θεμάτων· οι εν λόγω ασκούν ελευθέριο επάγγελμα. Η δραστηριότητά τους δεν αποτελεί εμπορική δραστηριότητα.

3. Οι εταιρίες παροχής φορολογικών συμβουλών χρήζουν αναγνώρισεως. Η αναγνώριση προϋποθέτει την απόδειξη ότι την ευθύνη για τη διοίκηση της εταιρίας φέρουν φορολογικοί σύμβουλοι.»

- 14 Κατά το άρθρο 35, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων, μόνον τα πρόσωπα τα οποία έχουν επιτύχει στην εξέταση φορολογικού συμβούλου ή έχουν τύχει απαλλαγής από την εν λόγω εξέταση δύνανται να διοριστούν φορολογικοί σύμβουλοι.

Τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η X είναι κεφαλαιουχική εταιρία βρετανικού δικαίου με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο και θυγατρικές στο Βέλγιο και στις Κάτω Χώρες. Εταιρικός της σκοπός είναι η παροχή συμβουλών σε επιχειρήσεις, η παροχή φορολογικών συμβουλών και ο λογιστικός έλεγχος. Η X δεν έχει αναγνωρισθεί ως εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών κατά την έννοια των διατάξεων του νόμου περί φορολογικών συμβούλων.

- 16 Η Χ παρέχει φορολογικές συμβουλές σε πλείονες εγκατεστημένους στη Γερμανία εντολείς, τους οποίους εκπροσωπεί σε φορολογικές διοικητικές διαδικασίες. Για τις ταχυδρομικές αποστολές έχει ορίσει ως αντίκλητο την A-Ltd, επιχείρηση παροχής υπηρεσιών γραμματειακής υποστήριξης, με έδρα τη Γερμανία.
- 17 Η Χ συμμετείχε στην κατάρτιση της φορολογικής δηλώσεως επί του κύκλου εργασιών της εγκατεστημένης στη Γερμανία C-Ltd για το οικονομικό έτος 2010. Η δήλωση αυτή περιήλθε στη φορολογική αρχή στις αρχές του 2012. Με απόφαση της 12ης Μαρτίου 2012, η φορολογική αρχή αρνήθηκε να αναγνωρίσει τη Χ ως εντολοδόχο της C-Ltd όσον αφορά τη διαδικασία καθορισμού του φόρου επί του κύκλου εργασιών για το οικονομικό έτος 2010, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 80, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα. Προς αιτιολόγηση της απόφασεως, αναφέρθηκε ότι η Χ δεν είχε λάβει άδεια να παρέχει επαγγελματικώς φορολογικές συμβουλές.
- 18 Η Χ προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht Niedersachsen (φορολογικό δικαστήριο της Κάτω Σαξωνίας, Γερμανία), το οποίο απέρριψε την προσφυγή της.
- 19 Επιλαμβανόμενο της υποθέσεως κατόπιν ασκήσεως αιτήσεως αναιρέσεως («Revision») από τη Χ, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 80, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα, βάσει των οποίων δεν έγινε δεκτή η παρέμβαση της Χ ως πληρεξουσίου ενώπιον της φορολογικής αρχής. Συγκεκριμένα, κατά το αιτούν δικαστήριο, η Χ δεν νομιμοποιείται να παρέχει επαγγελματικώς υπηρεσίες φορολογικού συμβούλου ούτε δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων, ούτε δυνάμει του άρθρου 3a του ίδιου νόμου. Εντούτοις, δεδομένου ότι η Χ επικαλείται, μεταξύ άλλων, τα άρθρα 5 της οδηγίας 2005/36, 16 της οδηγίας 2006/123 και 56 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν η Χ δύναται πράγματι να επικαλεστεί απευθείας τις διατάξεις αυτές.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι διερωτάται σχετικά με την περίπτωση εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών, συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους, η οποία καταρτίζει, στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της, στο οποίο η δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη, φορολογική δήλωση για αποδέκτη υπηρεσιών σε άλλο κράτος μέλος και τη διαβιβάζει στις φορολογικές αρχές του τελευταίου, όπου η εν λόγω δραστηριότητα διέπεται από το εθνικό δίκαιο.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το Finanzgericht Niedersachsen δεν έχει ακόμα κρίνει εάν η Χ πράγματι παρέσχε τη συγκεκριμένη υπηρεσία στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της, ήτοι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, ή εάν είναι επίσης εγκατεστημένη στο κράτος μέλος του αποδέκτη της υπηρεσίας αυτής, ήτοι στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.
- 22 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το στοιχείο αυτό δεν εμποδίζει την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος. Συγκεκριμένα, ανεξαρτήτως του ότι το ίδιο το αιτούν δικαστήριο δεν επιτρέπεται να προβεί στις ελλείπουσες πραγματικές διαπιστώσεις, είναι δυνατόν, στο παρόν στάδιο της διαδικασίας, το Finanzgericht Niedersachsen, στο οποίο απόκειται να διαπιστώσει τα πραγματικά περιστατικά, να κρίνει ότι η Χ παρέσχε την επίμαχη υπηρεσία στις Κάτω Χώρες και ότι δεν είναι εγκατεστημένη στη Γερμανία. Οι απαντήσεις που θα δώσει το Δικαστήριο επί των νομικών ζητημάτων τα οποία έχουν προκύψει θα καταστήσουν, εν συνεχεία, δυνατόν να κριθεί, αφενός, εάν το Finanzgericht Niedersachsen οφείλει να προβεί σε διαπιστώσεις και, αφετέρου, το αντικείμενο των διαπιστώσεων αυτών.
- 23 Όσον αφορά το άρθρο 5 της οδηγίας 2005/36, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, αφενός, εάν η διάταξη αυτή πράγματι εφαρμόζεται επί εταιρίας παροχής υπηρεσιών. Η εφαρμογή αυτή θα μπορούσε να αποκλειστεί λόγω του ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει εφαρμογή της αποκλειστικώς στους πολίτες κρατών μελών και όχι σε εταιρίες. Εντούτοις, ενδεχομένως να πρέπει να εφαρμόζεται επί των προσώπων τα οποία έχουν την ευθύνη της διευθύνσεως της οικείας εταιρίας.

- 24 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν εμπίπτει στο άρθρο 5 της ως άνω οδηγίας υπηρεσία η οποία αποτελεί απόρροια της ασκήσεως επαγγέλματος νομοθετικώς κατοχυρωμένου στο κράτος μέλος υποδοχής, αλλά η οποία παρέχεται χωρίς φυσική διέλευση συνόρων από τα πρόσωπα τα οποία ενεργούν για λογαριασμό της οικείας εταιρίας.
- 25 Όσον αφορά το άρθρο 16 της οδηγίας 2006/123, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι εάν η εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών παρέχει την υπηρεσία στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη, θα μπορούσε να αποκλειστεί η εφαρμογή του άρθρου αυτού, κατά το γράμμα της διατάξεως. Συγκεκριμένα, δυνάμει του ως άνω άρθρου, τα κράτη μέλη σέβονται το δικαίωμα των παρόχων υπηρεσιών να παρέχουν υπηρεσίες σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο εδρεύουν. Κατά συνέπεια, η παροχή υπηρεσιών στην επικράτεια του κράτους μέλους εγκαταστάσεως δεν θα πρέπει να καλύπτεται από το ίδιο άρθρο.
- 26 Εντούτοις, εάν εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών παρέχει υπηρεσίες σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο είναι εγκατεστημένη, το άρθρο 16 της ως άνω οδηγίας θα μπορούσε, κατά το άρθρο 17, σημείο 6, αυτής, να μην εφαρμόζεται επ' αυτών, καθόσον στην επικράτεια του κράτους μέλους όπου παρέχεται η υπηρεσία η δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών αποτελεί ιδιαίτερο επάγγελμα.
- 27 Όσον αφορά το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, η εν λόγω ρύθμιση δεν επιτρέπει σε εταιρία συσταθείσα κατά το δίκαιο κράτους μέλους, η οποία εδρεύει σε αυτό το κράτος και της οποίας η διεύθυνση δεν ασκείται από φορολογικούς συμβούλους, να αναγνωρισθεί στη Γερμανία ως εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών και να δύναται ελεύθερα να παρέχει επαγγελματικώς φορολογικές συμβουλές. Πράγματι, τέτοιου είδους αναγνώριση προϋποθέτει την απόδειξη ότι την ευθύνη για τη διοίκηση της εταιρίας φέρουν φορολογικοί σύμβουλοι, ενώ εξυπακούεται ότι μόνον πρόσωπο το οποίο έχει επιτύχει στην εξέταση φορολογικού συμβούλου ή έχει απαλλαγεί από αυτή την εξέταση μπορεί να διοριστεί ως φορολογικός σύμβουλος.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο προσθέτει ότι εταιρία η οποία δεν διαθέτει άδεια επαγγελματικής ασκήσεως της δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου δύναται, εντούτοις, κατά το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβούλων να παρέχει, προσωρινώς και περιστασιακώς, ορισμένες φορολογικές συμβουλές εντός της επικράτειας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Ωστόσο, η διάταξη αυτή δεν καλύπτει τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει εταιρία σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς τα πρόσωπα τα οποία ενεργούν εξ ονόματος της εταιρίας αυτής να μετακινούνται στην επικράτεια της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.
- 29 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται εάν αυτός ο περιορισμός στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Εκτιμά ότι τέτοια δικαιολόγηση δύναται να έγκειται στην ανάγκη διασφάλισης της τηρήσεως της φορολογικής νομοθεσίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής, η οποία συνιστά τον σκοπό της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρυθμίσεως. Ιδιαίτέρως ο περιορισμός της ασκήσεως της δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου σε συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα ή εταιρίες ως σκοπό έχει να εξασφαλίσει υψηλής ποιότητας φορολογικές συμβουλές στους υποκειμένους στον φόρο, κατά την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.
- 30 Επιπροσθέτως, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να προστατεύονται από τη ζημία που θα μπορούσαν να υποστούν λόγω φορολογικών συμβουλών από πρόσωπα μη έχοντα τα αναγκαία προς τούτο επαγγελματικά ή ηθικά προσόντα. Επομένως, η προβλεπόμενη στο άρθρο 3 περί φορολογικών συμβούλων άδεια συμβάλλει επίσης στην προάσπιση των συμφερόντων των υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι, ως καταναλωτές, κάνουν χρήση υπηρεσιών συνιστάμενων στην παροχή φορολογικών συμβουλών.

- 31 Επίσης, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, δεδομένης της πολυπλοκότητας του γερμανικού φορολογικού δικαίου και των συνεχών τροποποιήσεων της φορολογικής νομοθεσίας, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση φαίνεται πρόσφορη και αναγκαία για την επίτευξη των ως άνω σκοπών.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιτίθεται το άρθρο 5 της οδηγίας [2005/36] στον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών όταν εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών συσταθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους καταρτίζει, στο οικείο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη και όπου η δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη, φορολογική δήλωση για αποδέκτη υπηρεσιών ευρισκόμενο σε άλλο κράτος μέλος και την υποβάλλει στις φορολογικές αρχές αυτού του άλλου κράτους μέλους, του οποίου η εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι, προκειμένου εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών να λάβει άδεια επαγγελματικής παροχής υπηρεσιών σε φορολογικές υποθέσεις, πρέπει να έχει αναγνωριστεί και να διευθύνεται από φορολογικούς συμβούλους;
- 2) Δύναται εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών, υπό τις αναφερθείσες στο πρώτο ερώτημα συνθήκες, να επικαλεστεί λυσιτελώς το άρθρο 16, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας [2006/123], και δη ανεξαρτήτως του σε ποιο από τα δύο κράτη μέλη παρέχει τις υπηρεσίες;
- 3) Έχει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ την έννοια ότι, υπό τις αναφερθείσες στο πρώτο ερώτημα συνθήκες, αντιτίθεται στον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών ο οποίος προκύπτει από την εφαρμοστέα στο κράτος μέλος του αποδέκτη της παροχής νομοθεσία, όταν η εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι εγκατεστημένη στο κράτος αυτό;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 33 Με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο θέτει το προκαταρκτικό ζήτημα εάν παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5 της οδηγίας 2005/36, του άρθρου 16, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/123, και/ή του άρθρου 56 ΣΛΕΕ.
- 34 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, τα ερωτήματα εκκινούν από την προκείμενη ότι η Χ παρέχει επαγγελματικώς, από τις Κάτω Χώρες και χωρίς τα πρόσωπα τα οποία ενεργούν εξ ονόματός της να μετακινούνται στην επικράτεια της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, φορολογικές συμβουλές σε πελάτες στη Γερμανία.
- 35 Εντούτοις, πρέπει να επισημανθεί, αφενός, ότι τέτοιου είδους παροχή υπηρεσιών δεν εμπίπτει στο άρθρο 5 της οδηγίας 2005/36. Πράγματι, το άρθρο 2 του άρθρου αυτού ορίζει ρητώς ότι οι διατάξεις του τίτλου II της οικείας οδηγίας εφαρμόζονται μόνο σε περίπτωση που ο πάροχος μετακινείται στην επικράτεια του κράτους μέλους υποδοχής. Τούτο δεν ισχύει για παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 36 Αφετέρου, όσον αφορά το άρθρο 16, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/123, πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 6, της εν λόγω οδηγίας, το άρθρο 16 αυτής δεν εφαρμόζεται, εν πάση περιπτώσει, σε ζητήματα που διέπονται από τον τίτλο II της οδηγίας 2005/36, περιλαμβανομένων των απαιτήσεων στα κράτη μέλη στα οποία παρέχεται η υπηρεσία, οι οποίες επιφυλάσσουν μια δραστηριότητα σε συγκεκριμένο επάγγελμα.

- 37 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, νομοθεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ορίζει τις προϋποθέσεις προσβάσεως στη δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών και απαγορεύει σε όσους δεν πληρούν τις εν λόγω προϋποθέσεις να ασκούν τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Επομένως, πρέπει να κριθεί ότι επιφυλάσσει μια δραστηριότητα σε συγκεκριμένο επάγγελμα, κατά την έννοια του άρθρου 17, σημείο 6, της οδηγίας 2006/123.
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως επισημαίνει και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 53 των προτάσεών του, οι απαιτήσεις οι οποίες προκύπτουν από τέτοια νομοθεσία εμπίπτουν στην εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 16 της ως άνω οδηγίας, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 17, σημείο 6, αυτής.
- 39 Η ως άνω ερμηνεία δεν αίρεται από το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν εντάσσεται στον τίτλο II της οδηγίας 2005/36. Συγκεκριμένα, όπως επιβεβαιώνει και το γράμμα του άρθρου 17, σημείο 6, της οδηγίας 2006/123, η παρέκκλιση η οποία προβλέπεται στη διάταξη αυτή δεν περιορίζεται μόνο στα ζητήματα τα οποία καλύπτονται από τον τίτλο II.
- 40 Ως εκ τούτου, παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν εμπίπτει ούτε στο άρθρο 5 της οδηγίας 2005/36 ούτε στο άρθρο 16, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/123.
- 41 Αντιθέτως, δεδομένου ότι υπηρεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης έχει διασυνοριακό χαρακτήρα, εφαρμόζεται το άρθρο 56 ΣΛΕΕ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, σκέψη 68).
- 42 Υπό τις συνθήκες αυτές, απάντηση πρέπει να δοθεί μόνο στο τρίτο ερώτημα.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 43 Με το τρίτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους καθορίζουσα τις προϋποθέσεις προσβάσεως στη δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών, η οποία περιορίζει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία άλλου κράτους μέλους στο οποίο και είναι εγκατεστημένη, η οποία καταρτίζει, στο εν λόγω κράτος μέλος όπου η δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη, φορολογική δήλωση για αποδέκτη υπηρεσιών ευρισκόμενο στο πρώτο κράτος μέλος και την υποβάλλει στις φορολογικές αρχές αυτού.
- 44 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, ελλείψει εναρμονίσεως των προϋποθέσεων προσβάσεως σε ορισμένο επάγγελμα, τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίζουν τις γνώσεις και τα προσόντα που απαιτούνται για την άσκηση του επαγγέλματος αυτού (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, σκέψη 48 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 45 Δεδομένου ότι, μέχρι σήμερα, οι προϋποθέσεις προσβάσεως στη δραστηριότητα της επαγγελματικής παροχής φορολογικών συμβουλών δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο εναρμονίσεως σε επίπεδο Ένωσης, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των προϋποθέσεων αυτών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, σκέψη 49).
- 46 Από τα ανωτέρω έπεται ότι, εν προκειμένω, το δίκαιο της Ένωσης δεν αντιτίθεται στη δυνατότητα της γερμανικής νομοθεσίας να συναρτά την πρόσβαση στην ως άνω δραστηριότητα προς την κατοχή γνώσεων και προσόντων τα οποία κρίνονται αναγκαία (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, σκέψη 50).

- 47 Εντούτοις, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στον τομέα αυτόν σεβόμενα τις κατοχυρωμένες από τη ΣΛΕΕ θεμελιώδεις ελευθερίες (απόφαση Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 48 Όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 56 ΣΛΕΕ επιτάσσει όχι μόνον την εξάλειψη κάθε δυσμενούς διακρίσεως έναντι του παρέχοντος υπηρεσίες λόγω της ιθαγένειάς του ή λόγω του ότι είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο πρέπει να παρασχεθεί η υπηρεσία, αλλά και την κατάργηση κάθε περιορισμού, ακόμη και αν αυτός εφαρμόζεται αδιακρίτως τόσο στους ημεδαπούς παρέχοντες υπηρεσίες όσο και σε εκείνους των άλλων κρατών μελών, οσάκις μπορεί να παρεμποδίσει, να παρενοχλήσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις δραστηριότητες του παρέχοντος υπηρεσίες όταν αυτός είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, όπου νομίμως παρέχει ανάλογες υπηρεσίες (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Κωνσταντινίδης, C-475/11, EU:C:2013:542, σκέψη 44).
- 49 Όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στις σκέψεις 66 και 67 των προτάσεών του, ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Πράγματι, συναρτώντας την άσκηση της δραστηριότητας επαγγελματικής παροχής φορολογικών συμβουλών εκ μέρους εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών προς έκδοση άδειας, η οποία, με τη σειρά της, συναρτάται προς τα προσήκοντα επαγγελματικά προσόντα των υπευθύνων της εταιρίας αυτής, η επίμαχη ρύθμιση αποκλείει εξ ολοκλήρου τη δυνατότητα εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος, όπου η δραστηριότητα αυτή δεν είναι νομικώς κατοχυρωμένη, να παρέχει τις υπηρεσίες της στη Γερμανία.
- 50 Βεβαίως, αληθεύει ότι επιτρέπεται εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών η οποία δεν έχει άδεια επαγγελματικής παροχής φορολογικών συμβουλών να παρέχει, κατά το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβουλών, προσωρινώς και περιστασιακώς, φορολογικές συμβουλές εντός της επικράτειας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.
- 51 Εντούτοις, από τις διευκρινίσεις του αιτούντος δικαστηρίου, οι οποίες αναφέρθηκαν στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι το άρθρο αυτό δεν εφαρμόζεται επί παροχής υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία δεν περιλαμβάνει φυσική μετακίνηση του παρόχου υπηρεσιών στην επικράτεια του κράτους μέλους υποδοχής.
- 52 Όσον αφορά τη δικαιολόγηση του περιορισμού που προκύπτει από εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, επισημαίνεται ότι, κατά πάγια νομολογία, εθνικά μέτρα ικανά να παρακωλύσουν ή να καταστήσουν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των διασφαλιζόμενων από τη Συνθήκη θεμελιωδών ελευθεριών μπορούν να γίνουν δεκτά μόνον εφόσον επιδιώκουν σκοπό γενικού συμφέροντος, είναι κατάλληλα για τη διασφάλιση της υλοποίησης του σκοπού αυτού και δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Κωνσταντινίδης, C-475/11, EU:C:2013:542, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-678/11, EU:C:2014:2434, σκέψη 45 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 53 Πρέπει, γενικώς, να επισημανθεί ότι η αποτροπή της φοροδιαφυγής και η προστασία του καταναλωτή, οι οποίες, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, συνιστούν τους επιδιωκόμενους με την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης νομοθεσία, συγκαταλέγονται μεταξύ των σκοπών που μπορούν να κριθούν ως επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος, ικανοί να δικαιολογήσουν περιορισμό της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Κωνσταντινίδης, C-475/11, EU:C:2013:542, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-678/11, EU:C:2014:2434, σκέψη 45 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 54 Εντούτοις, κατά πάγια νομολογία, στις εθνικές διοικητικές αρχές απόκειται να μεριμνούν ιδίως ώστε να αναγνωρίζονται και να λαμβάνονται υπόψη δεόντως τα προσόντα που αποκτήθηκαν σε άλλα κράτη μέλη (βλ. απόφαση Peñarroja Fa, C-372/09 και C-373/09, EU:C:2011:156, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 55 Στην προκειμένη, όμως, περίπτωση δεν προκύπτει από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο ότι, όσον αφορά παροχή υπηρεσιών η οποία δεν περιλαμβάνει φυσική διέλευση συνόρων από τον πάροχο της υπηρεσίας ή από πρόσωπα ενεργούντα εξ ονόματός του, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση καθιστά δυνατή τη δέουσα αναγνώριση και τη λήψη υπόψη προσόντων στον τομέα της παροχής φορολογικών συμβουλών τα οποία αποκτήθηκαν από τον πάροχο υπηρεσιών ή από τα εν λόγω πρόσωπα σε άλλο κράτος μέλος.
- 56 Αληθεύει, βεβαίως, ότι η επιβολή υποχρεώσεως σε κατ' επάγγελμα πάροχο φορολογικών συμβουλών, όπως η X, να προβεί σε απλή προηγούμενη δήλωση της προθέσεώς του να αναπτύξει τέτοια δραστηριότητα στις αρχές του κράτους μέλους στο οποίο η πρόσβαση στην επαγγελματική δραστηριότητα της παροχής φορολογικών συμβουλών είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη και στο οποίο ο εν λόγω πάροχος υπηρεσιών σκοπεύει να παράσχει τέτοιου είδους υπηρεσίες καταρχήν δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της αποτροπής της φοροδιαφυγής και της προστασίας των καταναλωτών, οι οποίοι επιδιώκονται μέσω εθνικής ρυθμίσεως όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης. Μέσω της επιβολής μιας τέτοιας υποχρεώσεως οι αρμόδιες αρχές είναι σε θέση να προβούν στην εξακρίβωση των προσόντων, ενδεχομένως εμπειρικών, που αποκτήθηκαν από τον οικείο πάροχο, ή από τα φυσικά πρόσωπα τα οποία παρέχουν εξ ονόματός του την επίμαχη υπηρεσία, σε άλλα κράτη μέλη στον ιδιαίτερο τομέα της φορολογίας στον οποίο ο ίδιος πάροχος σκοπεύει να ασκήσει τη δραστηριότητά του (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση *Essent Energie Productie*, C-91/13, EU:C:2014:2206, σκέψεις 57 και 58 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 57 Εντούτοις, όπως προκύπτει από τη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, η διάταξη βάσει της οποίας θα καθίστατο εν προκειμένω δυνατό, κατά τη φορολογική αρχή και κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, να αναγνωρίζονται και να λαμβάνονται υπόψη τα προσόντα, ήτοι το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβούλων, δεν εφαρμόζεται, όπως διευκρίνισε το αιτούν δικαστήριο, επί παροχής υπηρεσιών όπως η επίμαχη.
- 58 Εξάλλου, υπό συνθήκες όπως αυτές στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι αρχές κράτους μέλους δεν θα μπορούσαν, εν πάση περιπτώσει, να αντιτάξουν βασίμως σε πάροχο υπηρεσιών, όπως η X, ενδεχόμενη παράβαση των κανόνων που προβλέπονται από διάταξη όπως το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβούλων, καθόσον ο τρόπος εφαρμογής της διατάξεως αυτής επί της οικείας εταιρίας δεν ήταν σαφής.
- 59 Πράγματι, η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιβάλλει οι κανόνες δικαίου να είναι σαφείς και ακριβείς, τα δε αποτελέσματά τους να μπορούν να προβλεφθούν, ιδίως όταν οι κανόνες αυτοί ενδέχεται να έχουν δυσμενείς συνέπειες για τους ιδιώτες και τις επιχειρήσεις (βλ. απόφαση *Berlington Hungary* κ.λπ., C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 77 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 60 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους καθορίζουσα τις προϋποθέσεις προσβάσεως στη δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών, η οποία περιορίζει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία άλλου κράτους μέλους στο οποίο και είναι εγκατεστημένη, η οποία καταρτίζει, στο εν λόγω κράτος μέλος όπου η δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι νομοθετικώς ρυθμισμένη, φορολογική δήλωση για αποδέκτη υπηρεσιών ευρισκόμενο στο πρώτο κράτος μέλος και την υποβάλλει στη φορολογική αρχή αυτού, χωρίς τα προσόντα τα οποία αποκτήθηκαν σε άλλα κράτη μέλη από τη συγκεκριμένη εταιρία ή από τα φυσικά πρόσωπα τα οποία προβαίνουν εξ ονόματός της στην κατ' επάγγελμα παροχή φορολογικών συμβουλών να αναγνωρίζονται και να λαμβάνονται δεόντως υπόψη.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁶¹ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό απόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους καθορίζουσα τις προϋποθέσεις προσβάσεως στη δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών, η οποία περιορίζει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών συσταθείσας σύμφωνα με τη νομοθεσία άλλου κράτους μέλους στο οποίο και είναι εγκατεστημένη, η οποία καταρτίζει, στο εν λόγω κράτος μέλος όπου η δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι νομοθετικώς ρυθμισμένη, φορολογική δήλωση για αποδέκτη υπηρεσιών ευρισκόμενο στο πρώτο κράτος μέλος και την υποβάλλει στη φορολογική αρχή αυτού, χωρίς τα προσόντα τα οποία αποκτήθηκαν σε άλλα κράτη μέλη από τη συγκεκριμένη εταιρία ή από τα φυσικά πρόσωπα τα οποία προβαίνουν εξ ονόματός της στην κατ' επάγγελμα παροχή φορολογικών συμβουλών να αναγνωρίζονται και να λαμβάνονται δεόντως υπόψη.

(υπογραφές)