



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2015. december 17.*

„Előzetes döntéshozatal — Szakmai képezések elismerése — 2005/36/EK irányelv — 5. cikk — Szolgáltatásnyújtás szabadsága — 2006/123/EK irányelv — A 16. cikk és a 17. cikk 6. pontja — EUMSZ 56. cikk — Valamely tagállamban letelepedett és másik tagállamban szolgáltatásokat nyújtó adótanácsadó társaság — Az adótanácsadó társaságok nyilvántartásba vételét és elismerését előíró tagállami szabályozás”

A C-342/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2014. július 16-án érkezett, 2014. május 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **X-Steuerberatungsgesellschaft**

és

a **Finanzamt Hannover-Nord** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen, a harmadik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (előadó) és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. május 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az X-Steuerberatungsgesellschaft képviseletében H.-P. Taplick Belastingadviseur és K. Hübner Rechtsanwalt,
- a Finanzamt Hannover-Nord képviseletében S. Rechlin és B. Beckmann, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze és B. Beutler, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman, M. de Ree és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Európai Bizottság képviselőjében W. Mölls, H. Støvlbæk és H. Tserepa-Lacombe, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2015. október 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2012. július 11-i 623/2012/EU bizottsági rendelettel (HL L 180., 9. o.) módosított, a szakmai képesítések elismeréséről szóló, 2005. szeptember 7-i 2005/36/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 255., 22. o.; helyesbítés: HL 2007. L 271., 18. o.; HL 2008. L 93., 28. o.; HL 2014. L 305., 115. o., a továbbiakban: 2005/36 irányelv) 5. cikkének, a belső piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-i 2006/123/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 376., 36. o.; helyesbítés: HL 2014. L 287., 33. o.) 16. cikkének, valamint az EUMSZ 56. cikknek az értelmezésére irányul.
- 2 E kérelmet az X-Steuerberatungsgesellschaft (a továbbiakban: X) és a Finanzamt Hannover-Nord (észak-hannoveri adóhivatal, a továbbiakban: adóhivatal) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta X-nek valamely társaság képviselőjeként való elismerését a forgalmi adó megállapítására irányuló eljárás során.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2005/36 irányelv

- 3 A 2005/36 irányelv „Cél” című 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ez az irányelv megállapítja azokat a szabályokat, amelyek szerint az a tagállam, amely a területén egy szabályozott szakma gyakorlásának megkezdését, illetve gyakorlását ahhoz köti, hogy az érintett személy egy adott szakmai képesítéssel rendelkezzen (a továbbiakban: fogadó tagállam), az adott szakma gyakorlásának megkezdése és gyakorlása érdekében el kell, hogy ismerje azokat a szakmai képesítéseket, amelyeket egy vagy több más tagállamban [...] szereztek, és amelyek feljogosítják az adott képesítéssel rendelkező személyt a fogadó tagállam területén ugyanazon szakma gyakorlására.”

- 4 Ezen irányelv „Hatály” című 2. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Ezt az irányelvet a tagállamok minden olyan állampolgárára alkalmazni kell, aki önálló vállalkozóként vagy munkavállalóként, beleértve a szabadfoglalkozásúakat, egy attól eltérő tagállamban kíván egy szabályozott szakmát gyakorolni, mint amelyben szakmai képesítését szerezte.”

- 5 Az említett irányelvnek a „Szabad szolgáltatásnyújtás” című II. fejezetében szerepel ugyanezen irányelv „A szabad szolgáltatásnyújtás elve” című 5. cikke. Ezen 5. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) [...] [A] tagállamok semmilyen, szakmai képesítéssel kapcsolatos okból nem korlátozhatják a szabad szolgáltatásnyújtást egy másik tagállamban:

- a) ha a szolgáltatásnyújtó jogszerűen letelepedett egy tagállamban azzal a céllal, hogy ott ugyanazt a szakmát gyakorolja (a továbbiakban: »letelepedés szerinti tagállam«), valamint

b) a szolgáltatásnyújtó helyváltoztatása esetén, amennyiben az adott szakmát a letelepedés szerinti tagállamban a szolgáltatásnyújtást megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta, abban az esetben, ha a szakma abban a tagállamban nem szabályozott. A szakma két évig tartó gyakorlását előíró feltétel nem alkalmazható, ha akár a szakma, akár a szakmára felkészítő képzés szabályozott.

(2) E cím rendelkezéseit csak akkor kell alkalmazni, ha a szolgáltatásnyújtó az (1) bekezdésben említett szakma átmeneti és alkalmi jellegű gyakorlása céljából megy a fogadó tagállam területére [helyesen: a fogadó tagállam területére utazik].

[...]

A 2006/123 irányelv

- 6 A 2006/123 irányelv „A szolgáltatásnyújtás szabadsága” című 16. cikkének (1) és (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A tagállamok tiszteletben tartják a szolgáltatók jogát [helyesen: azon jogát], hogy szolgáltatást nyújthassanak a letelepedési helyük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban.

A szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam saját területén biztosítja a szolgáltatási tevékenység nyújtására való jogosultságot és annak szabad gyakorlását.

[...]

(2) A tagállamok nem korlátozhatják a más tagállamban letelepedett szolgáltatók szolgáltatásnyújtásának szabadságát az alábbi követelmények bármelyikének előírásával:

[...]

- 7 Ezen irányelvnek a „További eltérések a szolgáltatásnyújtás szabadságának elvétől” című 17. cikke értelmében:

„A 16. cikk nem alkalmazandó a következőkre:

[...]

- 6) a [2005/36] irányelv II. címének hatálya alá tartozó kérdések, valamint a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamok azon követelményei, amelyek egy tevékenységet bizonyos szakmának tartanak fenn;

[...]

A német jog

- 8 Az adózás rendjéről szóló törvénynek (Abgabenordnung) az alapeljárásban szóban forgó időszakban hatályos változata (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 80. §-ának (5) bekezdése értelmében azon képviselők és tanácsadók, akik anélkül nyújtanak üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást adóügyekben, hogy erre fel lennének jogosítva, nem képviselhetik vagy segíthetik a megbízójukat vagy ügyfelüket az adóhatóság előtt.

9 Az adótanácsadásról szóló törvénynek (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, 2735. o.) alapeljárásban szóban forgó időszakban hatályos változata (a továbbiakban: az adótanácsadásról szóló törvény) 2. §-ának első mondata értelmében adóügyekben csak olyan személyek és társulások nyújthatnak üzletszerű tanácsadási szolgáltatást, akik/amelyek erre fel vannak jogosítva.

10 Az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-a értelmében:

„Az alábbiak jogosultak adóügyekben üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást nyújtani:

1. adótanácsadók, adóképviselek, ügyvédek, letelepedett európai ügyvédek, könyvszakértők és hites könyvvizsgálók,
2. kizárólag az 1. pontban említett személyek szakmai társulásai,
3. adótanácsadó társaságok, ügyvédi társulások, könyvvizsgáló társaságok és könyvelőtársaságok.”

11 Az átmeneti és alkalmi jellegű adóügyi tanácsadást az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a szabályozza, amely a 2005/36 irányelv végrehajtására irányul valamely más tagállambeli személyek vagy társulások Németországban való adóügyi szakmai tanácsadására vonatkozóan. E cikk a következőképpen került megfogalmazásra:

„(1) A szakmai szempontból az Európai Unió más tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló [1992. május 2-i] megállapodásban [HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.] részes más államban vagy Svájcban letelepedett és ott a letelepedés szerinti állam joga alapján adóügyekben üzletszerű tanácsadásra jogosult személyek csak átmeneti és alkalmi jelleggel jogosultak a Németországi Szövetségi Köztársaság területén adóügyekben üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást nyújtani. A belföldi adóügyi tanácsadásra való jogosultság terjedelme e jogosultság letelepedés szerinti államban fennálló terjedelméhez igazodik. Az említett személyek tevékenységük belföldi folytatása során ugyanazon szakmai magatartási szabályzat hatálya alá tartoznak, mint a 3. § szerinti személyek. Ha sem a szakma, sem a szakmára felkészítő képzés nincs szabályozva a letelepedés szerinti államban, a belföldi üzletszerű adóügyi tanácsadásra való jogosultság csak akkor áll fenn, ha a személy a szakmát abban az államban a megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta. [...]

(2) Adóügyekben csak akkor nyújtható üzletszerűen tanácsadási szolgáltatás az (1) bekezdésnek megfelelően, ha a személy az első alkalommal történő belföldi tanácsadás előtt írásos bejelentést tesz az illetékes szervnek.

[...]

A személy bejelentésének az alábbiakat kell tartalmaznia:

[...]

- 5) annak igazolása, hogy a személy üzletszerű adóügyi tanácsadás céljából az Európai Unió más tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban részes más államban vagy Svájcban jogszerűen letelepedett, valamint hogy e tevékenység gyakorlása az igazolás benyújtásának időpontjában számára még ideiglenesen sem tiltott,
- 6) szakmai képesítés megszerzését tanúsító okirat,
- 7) amennyiben sem a szakma, sem a szakmára felkészítő képzés nincs szabályozva a letelepedés szerinti államban, annak igazolása, hogy a személy a szakmát a letelepedés szerinti tagállamban a megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta,

[...]

- 12 Az adótanácsadásról szóló törvény 5. §-a (1) bekezdésének első mondata ekképpen rendelkezik:

„A 3., 3a. [...] §-ban megjelölt személyektől eltérő személyek és társulások nem nyújthatnak üzletszerűen segítséget adóügyekben, különösen nem adhatnak üzletszerűen tanácsot adóügyekben.”

- 13 Az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adótanácsadók, adóképviselek és adótanácsadó társaságok a jelen törvény rendelkezéseivel összhangban nyújtanak üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást adóügyekben.

(2) Az adótanácsadókat és adóképviseleket ki kell nevezni; e személyek szabadfoglalkozású tevékenységet folytatnak. Tevékenységük nem minősül iparűzésnek.

(3) Az adótanácsadó társaságokat el kell ismertetni. Az elismerés feltétele annak igazolása, hogy a társaság vezetéséért adótanácsadók felelősek.”

- 14 Az adótanácsadásról szóló törvény 35. §-a (1) bekezdésének első mondata értelmében csak az nevezhető ki adótanácsadónak, aki sikeres adótanácsadói vizsgát tett, vagy mentesült e vizsga letétele alól.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 15 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következően X brit jog alá tartozó, egyesült királysági székhellyel és belgiumi, illetve hollandiai telephelyekkel rendelkező tőketársaság. E társaság tevékenységi köre gazdasági tanácsadás, adótanácsadás és könyvelés. X-t az adótanácsadásról szóló törvény értelmében nem ismerték el adótanácsadó társaságként.
- 16 X több Németországban letelepedett megbízónak ad tanácsot adóügyekben, és képviseli őket adóügyi közigazgatási eljárásokban. Postai küldemények tekintetében X az A Ltd-t, egy németországi székhelyű, irodai szolgáltatásokat nyújtó céget jelölt meg kézbesítési megbízottként.
- 17 X közreműködött a Németországban letelepedett C Ltd 2010. évi forgalmi adó bevallásának elkészítésében. E bevallás 2012 elején érkezett be az adóhivatalhoz. E hivatal 2012. március 12-i határozatával az adózás rendjéről szóló törvény 80. §-ának (5) bekezdése alapján elutasította X-nek a C Ltd képviselőjeként való elismerését a 2010. évi forgalmi adó megállapítására irányuló eljárás tekintetében. Indokolásként kifejtette, hogy X nem jogosult adóügyekben üzletszerűen tanácsot adni.
- 18 X a Finanzgericht Niedersachsenhez (alsó-szászországi adóügyi bíróság) fordult, amely elutasította a keresetét.
- 19 A felülvizsgálat iránti kérelem ügyében eljáró kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy teljesülnek az adózás rendjéről szóló törvény 80. §-ának (5) bekezdése szerinti, azt igazoló feltételek, hogy X-t ne ismerjék el az adóhatóság előtti eljárásra jogosult képviselőként. X ugyanis sem az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-ának 3. pontja alapján, sem annak 3a. §-a alapján nem nyújthat adóügyekben üzletszerűen tanácsot. Mindazonáltal, mivel X többek között a 2005/36 irányelv 5. cikkére, a 2006/123 irányelv 16. cikkére és az EUMSZ 56. cikkre alapítja érvelését, a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy X eredményesen hivatkozhat-e közvetlenül e rendelkezésekre.

- 20 Az említett bíróság magyarázata értelmében kérdése egy olyan helyzetre vonatkozik, amikor a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban, amelyben nem szabályozott az adótanácsadói tevékenység, adóbevallást készít valamely másik tagállambeli, szolgáltatást igénybe vevő személynek, és megküldi e bevallást ez utóbbi tagállam adóhatóságának, amely tagállamban nemzeti rendelkezések szabályozzák az említett tevékenységet.
- 21 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a Finanzgericht Niedersachsen (alsó-szászországi adóügyi bíróság) még nem állapította meg, hogy X ténylegesen a letelepedési helye szerinti tagállamban, azaz a Holland Királyságban nyújtotta-e a szóban forgó szolgáltatást, vagy hogy az e szolgáltatást igénybe vevő személy tagállamban, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaságban is letelepedett-e.
- 22 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e körülmény nem zárja ki az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet. Ugyanis eltekintve attól, hogy e bíróság maga nem képes pótolni a hiányzó ténymegállapításokat, az eljárás jelen állása szerint fennáll annak lehetősége, hogy a ténymegállapításokra hatáskörrel rendelkező Finanzgericht Niedersachsen (alsó-szászországi adóügyi bíróság) megállapítja, hogy X a szóban forgó szolgáltatást Hollandiában nyújtotta, és nem telepedett le Németországban. A Bíróság által a feltett jogkérdésekre adott válaszok függvényében lehet később meghatározni egyfelől, hogy a Finanzgericht Niedersachsennek (alsó-szászországi adóügyi bíróság) kell-e további megállapításokat tennie, és másfelől – adott esetben – ezek tárgyát.
- 23 A 2005/36 irányelv 5. cikkével kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ egyfelől, hogy ez a rendelkezés ténylegesen alkalmazandó-e valamely szolgáltató társaság esetében. Az alkalmazás ellen szólhat, hogy ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése annak alkalmazását kizárólag állampolgárok tekintetében írja elő, társaságok tekintetében azonban nem. Lehetséges azonban, hogy e tekintetben a vizsgált társaság vezetéséért felelős személyeket kell figyelembe venni.
- 24 Másfelől a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az olyan szolgáltatásnyújtás, amely a fogadó tagállamban szabályozott szakma gyakorlásának minősül, azonban a vizsgált társaság nevében eljáró személyek fizikai határátlépése nélkül valósul meg, az említett irányelv 5. cikkének hatálya alá tartozik-e.
- 25 Ami a 2006/123 irányelv 16. cikkét illeti, a kérdést előterjesztő bíróság észrevételezi, hogy ha az adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban nyújtja a szolgáltatást, akkor e cikk alkalmazása – annak megfogalmazása szerint – kizárható. E cikk értelmében ugyanis a tagállamok tiszteletben tartják a szolgáltatók jogát, hogy szolgáltatást nyújthassanak a letelepedési helyük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban. Következésképpen a letelepedés szerinti tagállam területén nyújtott szolgáltatásokra nem terjedhet ki ugyanezen cikk hatálya.
- 26 Ellenben, ha valamely adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban nyújt szolgáltatásokat, az említett irányelv 17. cikkének 6. pontja alapján lehetséges, hogy nem alkalmazható azokra az irányelv 16. cikke, amennyiben az adótanácsadói tevékenységet a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban meghatározott szakmának tartják fenn.
- 27 Az EUMSZ 56. cikket illetően a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapeljárásban szóban forgó szabályozás a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül. E szabályozás ugyanis nem teszi lehetővé, hogy a valamely más tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságot, amely ebben a tagállamban rendelkezik székhellyel, és amelyben nem adótanácsadók felelősek a vezetésért, Németországban adótanácsadó társaságként ismerjék el, és szabadon nyújthasson üzletszerűen tanácsot adóügyekben. Az ilyen elismerés feltétele ugyanis annak bizonyítása, hogy a társaság vezetésért adótanácsadók legyenek felelősek, azonban csak az nevezhető ki adótanácsadónak, aki adótanácsadói vizsgát tett, vagy mentesült e vizsga letétele alól.

- 28 Az említett bíróság hozzáteszi, hogy az a társaság, amely nem jogosult üzletszerű adóügyi tanácsadásra, az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a alapján legfeljebb átmeneti és alkalmi jellegű adóügyi tanácsadásra szerezhet jogosultságot a Németországi Szövetségi Köztársaság területén. E rendelkezés hatálya azonban nem terjed ki az olyan szolgáltatásokra, amelyeket valamely társaság anélkül nyújt valamely más tagállamban, hogy a társaság nevében eljáró személyek a Németországi Szövetségi Köztársaság területére utaznának.
- 29 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi tehát a választ, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását közérdeken alapuló kényszerítő indok igazolja-e. Úgy véli, hogy ilyen igazolás lehet az adójogi rendelkezések tiszteletben tartása biztosításának szükségessége, illetve az adócsalás megakadályozása, ami pontosan az alapeljárásban szóban forgó szabályozás célkitűzését képezi. Az adótanácsadói tevékenység bizonyos személyekre vagy társaságokra korlátozása konkrétan arra irányul, hogy szakképzett segítséget biztosítson az adóalanyoknak az adójogi kötelezettségeik teljesítése során.
- 30 Ezenkívül az említett bíróság észrevételezi, hogy az adóalanyokat meg kell védeni a szükséges szakmai végzettség vagy erkölcsi minőség hiányában nyújtott adóügyi tanácsadásból esetlegesen következő kárral szemben is. Az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-ának előírt szakképesítés ennél fogva hozzájárul azon adóalanyok érdekeinek védelméhez is, akik fogyasztóként tanácsadási szolgáltatásokban részesülnek.
- 31 A kérdést előterjesztő bíróság továbbá úgy véli, hogy a német adójog összetettségére és az adójogi rendelkezések állandó változására tekintettel az alapeljárásban szóban forgó szabályozás alkalmasnak és szükségesnek tűnik a fent említett célok elérésére, illetve eléréséhez.
- 32 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Ellentétes-e a [2005/36] irányelv 5. cikkével a szabad szolgáltatásnyújtás korlátozása olyan esetben, amelyben az egyik tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban, amelyben nincs szabályozva az adótanácsadói tevékenység, adóbevallást készít egy másik tagállambeli, szolgáltatást igénybe vevő személynek, és megküldi azt e másik tagállam adóhatóságának, amely tagállam nemzeti szabályozása előírja, hogy az adótanácsadó társaságot az üzletszerű adóügyi tanácsadásra való jogosultság megszerzéséhez el kell ismertetni, és a társaság vezetéséért adótanácsadóknak kell felelniük?
- 2) Eredményesen hivatkozhat-e az adótanácsadó társaság az első kérdésben ismertetett körülmények között a [2006/123] irányelv 16. cikkének (1) és (2) bekezdésére, mégpedig attól függetlenül, hogy a két tagállam közül melyikben nyújtja a szolgáltatást?
- 3) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. cikket, hogy azzal az első kérdésben ismertetett körülmények között ellentétes a szolgáltatásnyújtás szabadságának a szolgáltatást igénybe vevő személy tagállamában alkalmazandó rendelkezések általi korlátozása, ha az adótanácsadó társaság nem ez utóbbi tagállamban telepedett le?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

- 33 Kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság előzetesen azt szeretné megtudni, hogy az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amilyenről az alapügyben szó van, a 2005/36 irányelv 5. cikkének, a 2006/123 irányelv 16. cikke (1) és (2) bekezdésének és/vagy az EUMSZ 56. cikknek a hatálya alá tartozik-e.

- 34 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a kérdések abból a feltevésből indulnak ki, hogy X Hollandiából üzletszerű adóügyi tanácsadást nyújt Németországban lévő ügyfelek részére, anélkül hogy a nevében eljáró személyek a Németországi Szövetségi Köztársaság területére utaznának.
- 35 Márpedig meg kell állapítani egyfelől, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtás nem tartozik a 2005/36 irányelv 5. cikkének a hatálya alá. Ugyanis e cikk (2) bekezdése kifejezetten előírja, hogy ezen irányelv II. címének rendelkezéseit – beleértve az említett 5. cikket is – csak akkor kell alkalmazni, ha a szolgáltató a fogadó tagállam területére utazik. Nem ez a helyzet az olyan szolgáltatásnyújtás esetén, mint amilyenről az alapeljárásban szó van.
- 36 Másfelől a 2006/123 irányelv 16. cikkének (1) és (2) bekezdését illetően emlékeztetni kell arra, hogy ezen irányelv 17. cikkének 6. pontja értelmében annak 16. cikke mindenestre nem alkalmazandó a 2005/36 irányelv II. címének hatálya alá tartozó kérdések, valamint a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamok azon követelményei tekintetében, amelyek egy tevékenységet meghatározott szakmának tartanak fenn.
- 37 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az olyan szabályozás, mint amilyenről az alapeljárásban szó van, meghatározza az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételeit, és megtiltja azt azoknak, akik nem felelnek meg az e tevékenység gyakorlására vonatkozó feltételeknek. E szabályozást tehát úgy kell tekinteni, mint amely a 2006/123 irányelv 17. cikke 6. pontjának értelmében valamely tevékenységet meghatározott szakmának tart fenn.
- 38 E körülmények között – amint azt a főtanácsnok az indítványának 53. pontjában megjegyzi – az ilyen szabályozásból következő követelmények az említett irányelv 16. cikkének hatályára vonatkozóan ezen irányelv 17. cikke 6. pontjában előírt kizárás alá tartoznak.
- 39 Ezen értelmezést nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy – amint az a jelen ítélet 35. pontjából kitűnik – az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amilyenről az alapeljárásban szó van, nem tartozik a 2005/36 irányelv II. címének hatálya alá. Ugyanis – amint azt a 2006/123 irányelv 17. cikke 6. pontjának magának a megszövegezése is alátámasztja – az e rendelkezés által előírt kizárás nem korlátozódik kizárólag az e II. cím hatálya alá tartozó kérdésekre.
- 40 Ebből következően az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amilyenről az alapügyben szó van, nem tartozik sem a 2005/36 irányelv 5. cikkének, sem a 2006/123 irányelv 16. cikke (1) és (2) bekezdésének a hatálya alá.
- 41 Ellenben, mivel az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amilyenről az alapeljárásban szó van, határon túlnyúló jelleget mutat, az az EUMSZ 56. cikk hatálya alá tartozik (lásd analógia útján: OSA-ítélet, C-351/12, EU:C:2014:110, 68. pont).
- 42 E körülmények között kizárólag a harmadik kérdésre kell válaszolni.

A harmadik kérdésről

- 43 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételeit meghatározó tagállami szabályozás korlátozza valamely másik – a letelepedési helye szerinti – tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság szabad szolgáltatásnyújtását, amely társaság ez utóbbi tagállamban, amelyben az adótanácsadói tevékenység nincs szabályozva, adóbevallást készít az előbbi tagállambeli, szolgáltatást igénybe vevő személynek, és megküldi azt e tagállam adóhatóságának.

- 44 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a valamely szakma megkezdéséhez szükséges feltételek harmonizációjának hiányában a tagállamoknak joguk van meghatározni az e szakma gyakorlásához szükséges ismereteket és képesítéseket (lásd különösen: Brouillard-ítélet, C-298/14, EU:C:2015:652, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 45 Tekintettel arra, hogy az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételei a mai napig nem képzik uniós szintű harmonizáció tárgyát, továbbra is a tagállamok rendelkeznek hatáskörrel e feltételek meghatározására (lásd analógia útján: Brouillard-ítélet, C-298/14, EU:C:2015:652, 49. pont).
- 46 Ebből következően a jelen esetben az uniós joggal nem ellentétes az, hogy az említett tevékenység megkezdését a német jogszabályok a szükségesnek ítélt ismeretekkel és képesítésekkel való rendelkezéshez kötik (lásd analógia útján: Brouillard-ítélet, C-298/14, EU:C:2015:652, 50. pont).
- 47 Mindazonáltal megállapítható, hogy a tagállamok kötelesek az e területre vonatkozó hatáskörüket az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok tiszteletben tartásával gyakorolni (Brouillard-ítélet, C-298/14, EU:C:2015:652, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 48 A szolgáltatásnyújtás szabadságát illetően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az EUMSZ 56. cikk nemcsak a más tagállamban letelepedett, szolgáltatást nyújtó személyekkel szemben az állampolgársága, vagy azon körülmény alapján alkalmazott minden hátrányos megkülönböztetés eltörlését követeli meg, hogy más tagállamban telepedett le, mint amelyben a szolgáltatást nyújtania kell, hanem ugyanúgy valamennyi korlátozás megszüntetését akkor is, ha azok különbségtétel nélkül vonatkoznak a nemzeti és az egyéb tagállamokból származó szolgáltatásnyújtókra, amennyiben azok akadályozzák, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik egy másik olyan tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtó szolgáltatásait, ahol az jogszerűen nyújt hasonló szolgáltatásokat (lásd különösen: Konstantinides-ítélet, C-475/11, EU:C:2013:542, 44. pont).
- 49 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 66. és 67. pontjában megállapította, az olyan szabályozás, mint amilyenről az alapeljárásban szó van, a szabad szolgáltatásnyújtás korlátozásának minősül. Ugyanis e szabályozás azáltal, hogy előzetes engedélyezési eljáráshoz köti az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység valamely adótanácsadó társaság általi gyakorlását, magának az engedélynek a megszerzését pedig a társaság vezető tisztségviselőinek megfelelő szakmai képesítéséhez, teljesen ellehetetleníti, hogy a másik tagállamban – ahol e nem szabályozott tevékenységet jogszerűen folytatják – letelepedett adótanácsadó társaság Németországban nyújthassa szolgáltatásait.
- 50 Kétségtelen, hogy az olyan adótanácsadó társaság, amely nem jogosult üzletszerű adóügyi tanácsadási szolgáltatás nyújtására, az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a szerint jogosult lehet átmeneti és alkalmi jelleggel adótanácsadói szolgáltatást nyújtani a Németországi Szövetségi Köztársaság területén.
- 51 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság által adott, a jelen ítélet 28. pontjában átvett pontosításokból kitűnik, hogy ez a szakasz nem alkalmazandó az olyan szolgáltatásnyújtásra, mint amilyenről az alapügyben is szó van, amely nem foglalja magában azt, hogy a szolgáltatást nyújtó személy fizikailag is belép a fogadó tagállam területére.
- 52 Ami az olyan szabályozás által megvalósuló korlátozás igazolását illeti, mint amilyenről az alapeljárásban szó van, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon tagállami rendelkezések, amelyek alkalmasak arra, hogy zavarják vagy kevésbé vonzóvá tegyék a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlását, kizárólag azzal a feltétellel fogadhatók el, hogy közérdekű célt szolgálnak, alkalmasak e célok megvalósításának biztosítására, és nem haladják meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (lásd különösen: Konstantinides-ítélet, C-475/11, EU:C:2013:542, 50. pont).

- 53 Általánosságban meg kell állapítani, hogy az adócsalás megakadályozása, illetve a fogyasztóvédelem, amelyek – amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – az alapeljárásban szóban forgó szabályozás által követett célkitűzéseknek minősülnek, olyan célkitűzések, amelyek közérdeken alapuló nyomós indokoknak tekinthetők, amelyek igazolhatják a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását (lásd ebben az értelemben: Konstantinides-ítélet, C-475/11, EU:C:2013:542, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-678/11, EU:C:2014:2434, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 54 Mindazonáltal a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a nemzeti hatóságoknak biztosítaniuk kell többek között azt, hogy a más tagállamokban megszerzett képesítést valódi értéke szerint elismerjék, és megfelelően figyelembe vegyék (lásd: Peñarroja Fa ítélet, C-372/09 és C-373/09, EU:C:2011:156, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 55 A jelen esetben azonban nem tűnik ki a Bírósághoz benyújtott ügyiratból, hogy az olyan szolgáltatásnyújtást illetően, amely nem jár a szolgáltatást nyújtó személy vagy a nevében eljáró személyek fizikai határátlépésével, az alapeljárásban szóban forgó nemzeti szabályozás lehetővé teszi, hogy az üzletszerű adóügyi tanácsadás területén az e szolgáltatást nyújtó személy vagy az említett személyek által valamely másik tagállamban szerzett képesítést valódi értékén ismerjék el, illetve megfelelően figyelembe vegyék.
- 56 Kétségtelen, hogy az üzletszerű adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtó személy – így például X – részére előírt azon kötelezettség, hogy azon tagállam hatóságainak, amelyben az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdése szabályozott, és amelyben e szolgáltatást nyújtó személy ilyen szolgáltatásokat kíván nyújtani, előzetes bejelentést tegyen az e tekintetben fennálló szándékáról, fő szabály szerint nem haladja meg azt a mértéket, ami szükséges az olyan szabályozás által követett, az adócsalás megakadályozására, illetve a fogyasztóvédelemre irányuló célkitűzések eléréséhez, mint amilyenről az alapeljárásban szó van. Az ilyen kötelezettség jellege folytán lehetővé tenné e hatóságoknak, hogy ellenőrizzék az említett szolgáltatónak – illetve azon természetes személyeknek, akik az előbbi részére az érintett szolgáltatást nyújtják – speciálisan az adóügyek területén valamely más tagállamokban, adott esetben tapasztalat útján megszerzett képesítését, amely területen ugyanezen szolgáltatást nyújtó személy a tevékenységét végezni kívánja (lásd analógia útján: Essent Energie Productie ítélet, C-91/13, EU:C:2014:2206, 57 és 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 57 Mindazonáltal, amint az a jelen ítélet 28. pontjából kitűnik, az a rendelkezés, amelyik a Németországi Szövetségi Köztársaság adóhivatala szerint az ilyen elismerést és az ilyen figyelembevételt lehetővé tenné, azaz az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a, a kérdést előterjesztő bíróság által közölt pontosítások értelmében nem alkalmazandó az ilyen szolgáltatásnyújtásra.
- 58 Egyébiránt olyan körülmények között, mint amilyenekről az alapeljárásban szó van, valamely tagállam hatóságai az olyan szolgáltatást nyújtó személlyel szemben, mint amilyen X, mindenesetre nem hivatkozhatnak érvényesen az olyan rendelkezés által előírt szabályok esetleges megszegésére, mint amilyen az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a, amennyiben e rendelkezés részletes végrehajtási szabályai e társaság tekintetében nem voltak egyértelműek.
- 59 Ugyanis a jogbiztonság elve többek között megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és hatásukat illetően előre láthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és vállalkozásokra nézve kedvezőtlen következményeik lehetnek (lásd: Berlington Hungary és társai ítélet, C-98/14, EU:C:2015:386, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 60 Ennélfogva azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétben, hogy az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételeit meghatározó tagállami szabályozás korlátozza valamely másik – a letelepedési helye szerinti – tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság szabad szolgáltatásnyújtását, amely társaság ez

utóbbi tagállamban, amelyben az adótanácsadói tevékenység nincs szabályozva, adóbevallást készít az előbbi tagállambeli, szolgáltatást igénybe vevő személynek, és megküldi azt e tagállam adóhatóságának, anélkül hogy az említett társaság, vagy az e társaság részére üzletszerű adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtó természetes személyek más tagállamokban megszerzett képesítését valódi értéke szerint elismernék, illetve megfelelően figyelembe vennék.

A költségekről

- ⁶¹ Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételeit meghatározó tagállami szabályozás korlátozza valamely másik – a letelepedési helye szerinti – tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság szabad szolgáltatásnyújtását, amely társaság ez utóbbi tagállamban, amelyben az adótanácsadói tevékenység nincs szabályozva, adóbevallást készít az előbbi tagállambeli, szolgáltatást igénybe vevő személynek, és megküldi azt e tagállam adóhatóságának, anélkül hogy az említett társaság, vagy az e társaság részére üzletszerű adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtó természetes személyek más tagállamokban megszerzett képesítését valódi értéke szerint elismernék, illetve megfelelően figyelembe vennék.

Aláírások