



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

17 decembrie 2015 *

„Trimitere preliminară — Recunoașterea calificărilor profesionale — Directiva 2005/36/CE —
Articolul 5 — Libera prestare a serviciilor — Directiva 2006/123/CE — Articolul 16 și articolul 17
punctul 6 — Articolul 56 TFUE — Societate de consultanță fiscală stabilită într-un stat membru și care
furnizează servicii în alt stat membru — Reglementare a unui stat membru care impune înregistrarea și
recunoașterea societăților de consultanță fiscală”

În cauza C-342/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de
Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania), prin decizia din 20 mai 2014, primită de
Curte la 16 iulie 2014, în procedura

X-Steuerberatungsgesellschaft

împotriva

Finanzamt Hannover-Nord,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președintele Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al
Camerei a patra, domnii J. Malenovský și M. Safjan și doamnele A. Prechal (raportor) și K. Jürimäe,
judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 mai 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X-Steuerberatungsgesellschaft, de H.-P. Taplick, Belastingadviseur, și de K. Hübner, Rechtsanwalt;
- pentru Finanzamt Hannover-Nord, de S. Rechlin și de B. Beckmann, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de B. Beutler, în calitate de agenți;
- pentru guvernul olandez, de M. Bulterman, de M. de Ree și de B. Koopman, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

— pentru Comisia Europeană, de W. Mölls, de H. Støvlbæk și de H. Tserepa-Lacombe, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 octombrie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 5 din Directiva 2005/36/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 7 septembrie 2005 privind recunoașterea calificărilor profesionale (JO L 255, p. 22, Ediție specială, 05/vol. 8, p. 3), astfel cum a fost modificată prin Regulamentul (UE) nr. 623/2012 al Comisiei din 11 iulie 2012 (JO L 180, p. 9, denumită în continuare „Directiva 2005/36”), a articolului 16 din Directiva 2006/123/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 12 decembrie 2006 privind serviciile în cadrul pieței interne (JO L 376, p. 36, Ediție specială, 13/vol. 58, p. 50) și a articolului 56 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între X-Steuerberatungsgesellschaft (denumită în continuare „X”), pe de o parte, și Finanzamt Hannover-Nord (Biroul fiscal din Hanovra-Nord, denumit în continuare „biroul fiscal”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a recunoaște societatea X ca mandatar al unei societăți în cadrul unei proceduri de stabilire a impozitului pe cifra de afaceri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2005/36

- 3 Articolul 1 din Directiva 2005/36, intitulat „Obiectul”, prevede:
„Prezenta directivă stabilește normele conform cărora un stat membru care condiționează accesul la o profesie reglementată sau exercitarea acesteia, pe teritoriul său, de posesia anumitor calificări profesionale (denumit în continuare «stat membru gazdă») recunoaște, pentru accesul la această profesie și exercitarea acesteia, calificările profesionale obținute în unul sau mai multe dintre celelalte state membre [...] și care permit titularului respectivelor calificări să exercite aceeași profesie în respectivul sau respectivele state membre.”
- 4 Articolul 2 din această directivă, intitulat „Domeniul de aplicare”, prevede la alineatul (1):
„Prezenta directivă se aplică oricărui resortisant al unui stat membru, inclusiv membrilor profesiilor liberale, care doresc să exercite o profesie reglementată într-un stat membru, altul decât cel în care și-a obținut calificările profesionale, fie cu titlu independent, fie cu titlu de salariat.”

- 5 La titlul II din directiva menționată, intitulat „Libera prestare a serviciilor”, figurează articolul 5 din aceeași directivă, intitulat „Principiul liberei prestări a serviciilor”. Acest articol 5 prevede:

„(1) [...] [S]tatele membre nu pot restrânge, din motive legate de calificările profesionale, libertatea de a presta servicii într-un alt stat membru:

- (a) în cazul în care prestatorul s-a stabilit în mod legal într-un stat membru pentru a exercita aceeași profesie (denumit în continuare «stat membru de stabilire») și
- (b) în cazul deplasării prestatorului, dacă a exercitat această profesie în statul membru de stabilire pe o perioadă de cel puțin doi ani în decursul ultimilor 10 ani anteriori prestării, atunci când profesia nu este reglementată. Condiția de exercitare a profesiei pe o perioadă de cel puțin doi ani nu se aplică în cazul în care fie profesia, fie formarea profesională care dă dreptul la exercitarea profesiei sunt reglementate.

(2) Dispozițiile prezentului titlu se aplică exclusiv în cazul în care prestatorul se deplasează spre teritoriul statului membru gazdă pentru a exercita, temporar și ocazional, profesia menționată la alineatul (1).

[...]”

Directiva 2006/123

- 6 Articolul 16 din Directiva 2006/123, intitulat „Libertatea de a presta servicii”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(1) Statele membre respectă dreptul prestatorilor de a furniza servicii într-un stat membru altul decât cel în care sunt stabiliți.

Statele membre în care este prestat serviciul asigură accesul liber la o activitate de servicii și libera exercitare a acesteia pe teritoriul lor.

[...]

(2) Statele membre nu pot să restrângă libertatea de a presta servicii în cazul unui prestator stabilit într-un alt stat membru impunând una dintre cerințele următoare:

[...]”

- 7 Potrivit articolului 17 din această directivă, intitulat „Derogări suplimentare de la libertatea de a presta servicii”:

„Articolul 16 nu se aplică:

[...]

6. domeniilor reglementate prin titlul II din Directiva [2005/36] și nici cerințelor din statul membru unde se prestează serviciul care rezervă o activitate unei anumite profesii;

[...]”

Dreptul german

- 8 În temeiul articolului 80 alineatul 5 din Codul fiscal (Abgabenordnung), astfel cum era vigoare în perioada în discuție în litigiul principal (denumit în continuare „Codul fiscal”), mandatarii și consultanții care furnizează cu titlu profesional asistență în materie fiscală fără a fi abilitați în acest sens nu sunt autorizați să reprezinte sau să își asiste mandanții sau clienții în fața administrației fiscale.
- 9 În temeiul articolului 2 prima teză din Legea privind consultanța fiscală (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, p. 2735), astfel cum era în vigoare în perioada în discuție în litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind consultanța fiscală”), o activitate de asistență în materie fiscală poate fi exercitată cu titlu profesional numai de persoane sau de asocieri de persoane care sunt autorizate în acest scop.
- 10 Potrivit articolului 3 din Legea privind consultanța fiscală:
- „Sunt autorizați să exercite o activitate de asistență profesională în materie fiscală:
1. consultanții fiscali, împuterniciții fiscali, avocații, avocații europeni stabiliți, experții contabili și auditorii autorizați;
 2. societățile civile profesionale ai căror parteneri sunt exclusiv persoanele menționate la punctul 1 de mai sus;
 3. societățile de consultanță fiscală, societățile civile profesionale de avocatură, societățile de expertiză contabilă și societățile de audit.”
- 11 Activitatea de asistență exercitată în mod temporar și ocazional în materie fiscală este reglementată prin articolul 3a din Legea privind consultanța fiscală, care urmărește să pună în aplicare Directiva 2005/36 în ceea ce privește asistența profesională în materie fiscală în Germania furnizată de persoane și de asocieri de persoane din alt stat membru. Acest articol are următorul cuprins:
- „(1) Persoanele care sunt stabilite din punct de vedere profesional în alt stat membru al Uniunii Europene sau în alt stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European [din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4)] sau în Elveția și care sunt abilitate să exercite în statul respectiv o activitate de asistență profesională în materie fiscală, în conformitate cu legislația statului membru de stabilire, sunt autorizate să acorde temporar și ocazional asistență profesională în materie fiscală pe teritoriul Republicii Federale Germania. Sfera competenței de exercitare a activității de asistență în materie fiscală în Germania depinde de sfera acestei competențe în statul membru de stabilire. În cadrul activității lor desfășurate în Germania, aceste persoane se supun aceluiași reguli profesionale ca persoanele menționate la articolul 3. Atunci când nu sunt reglementate în statul membru de stabilire nici profesia, nici formarea aferentă acestei profesii, autorizarea desfășurării activității de asistență profesională în materie fiscală în Germania se aplică numai în cazul în care persoana vizată a exercitat profesia respectivă în statul membru de stabilire cel puțin doi ani în decursul ultimilor zece ani. [...]
- (2) Desfășurarea activității de asistență profesională în materie fiscală în sensul alineatului 1 este admisibilă numai în cazul în care persoana, înaintea primei prestări în Germania, informează printr-o declarație scrisă organismul competent.
- [...]

Declarația trebuie să cuprindă următoarele elemente:

[...]

5. un certificat care să arate că persoana este stabilită în mod legal în scopul exercitării unei activități de asistență profesională în materie fiscală într-un stat membru al Uniunii Europene sau în alt stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European sau în Elveția și că exercitarea acestei activități, în momentul prezentării certificatului, nu i se interzice, nici chiar temporar;
6. o dovadă a calificărilor profesionale;
7. o dovadă care să demonstreze că persoana a exercitat profesia în statul de stabilire cel puțin doi ani în decursul ultimilor zece ani, atunci când nu sunt reglementate în statul membru de stabilire nici profesia, nici formarea aferentă acestei profesii;

[...]”

- 12 Articolul 5 alineatul (1) prima teză din Legea privind consultanța fiscală prevede:

„Persoanele și asocierile de persoane, altele decât cele menționate la articolele 3, 3a [...] nu sunt autorizate să desfășoare nicio activitate de asistență profesională în materie fiscală și nici nu pot să ofere în special cu titlu profesional consultanță în materie fiscală.”

- 13 Articolul 32 din Legea privind consultanța fiscală prevede:

„(1) Consultanții fiscali, împuterniciții fiscali și societățile de consultanță fiscală acordă asistență profesională în materie fiscală potrivit prezentei legi.

(2) Consultanții și împuterniciții fiscali trebuie să fie desemnați în această calitate. Aceștia exercită o profesie liberală. Activitatea acestora nu reprezintă o activitate comercială.

(3) Societățile de consultanță fiscală trebuie să fie recunoscute. Recunoașterea presupune dovada că societatea este condusă de consultanți fiscali a căror răspundere este angajată.”

- 14 Potrivit articolului 35 alineatul (1) prima teză din Legea privind consultanța fiscală, pot fi numite în calitate de consultant fiscal numai persoanele care au promovat examenul de consultant fiscal sau care au fost scutite de susținerea acestui examen.

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

- 15 Din decizia de trimitere reiese că X este o societate de capital de drept britanic cu sediul în Regatul Unit și cu filiale în Belgia și în Țările de Jos. Aceasta are ca obiect de activitate consultanța economică, consultanța fiscală și contabilitatea. Societatea X nu este recunoscută în calitate de societate de consultanță fiscală în sensul Legii privind consultanța fiscală.
- 16 X oferă consultanță în materie fiscală mai multor mandanți stabiliți în Germania și le asigură reprezentarea în cadrul unor proceduri administrative cu caracter fiscal. Cu privire la trimiterile poștale, aceasta a desemnat, ca reprezentant responsabil de primirea notificărilor, societatea A Ltd, o întreprindere de servicii de secretariat stabilită în Germania.
- 17 X a participat la întocmirea declarației privind impozitul pe cifra de afaceri pentru exercițiul financiar 2010 a societății C Ltd, stabilită în Germania. Această declarație a fost remisă biroului fiscal la începutul anului 2012. Prin decizia din 12 martie 2012, acesta a refuzat să recunoască societatea X ca

mandatar al C Ltd în cadrul procedurii de stabilire a impozitului pe cifra de afaceri aferent exercițiului financiar 2010, în temeiul articolului 80 alineatul 5 din Codul fiscal. Motivul indicat era că X nu era autorizată să ofere cu titlu profesional asistență în materie fiscală.

- 18 X a introdus o acțiune în fața Finanzgericht Niedersachsen (Tribunalul de Finanțe din Saxonia Inferioară), care a respins acțiunea formulată.
- 19 Sesizată de X cu recurs, instanța de trimitere constată că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 80 alineatul 5 din Codul fiscal care justifică refuzul de a se admite ca X să intervină ca mandatar în fața administrației fiscale. Astfel, X nu ar fi autorizată să ofere cu titlu profesional asistență în materie fiscală nici în temeiul articolului 3 punctul 3 din Legea privind consultanța fiscală, nici în temeiul articolului 3a din aceasta. Totuși, întrucât X se prevalează, printre altele, de articolul 5 din Directiva 2005/36, de articolul 16 din Directiva 2006/123 și de articolul 56 TFUE, instanța de trimitere ridică problema dacă X poate invoca în mod direct cu succes aceste dispoziții.
- 20 Instanța menționată explică faptul că ridică problema privind situația unei societăți de consultanță fiscală, constituită în conformitate cu legislația unui stat membru, care întocmește, în statul membru în care își are sediul și în care activitatea de consultanță fiscală nu este reglementată, o declarație fiscală pentru un destinatar dintr-un alt stat membru și transmite această declarație autorității fiscale a acestui din urmă stat în care există dispoziții naționale care reglementează activitatea respectivă.
- 21 Această instanță precizează că Finanzgericht Niedersachsen (Tribunalul de Finanțe din Saxonia Inferioară) nu a constatat încă dacă societatea X a furnizat efectiv serviciul în cauză în statul membru în care este stabilită, și anume Regatul Țărilor de Jos, sau dacă aceasta este stabilită și în statul membru al destinatarului acestei prestații, și anume Republica Federală Germania.
- 22 Instanța de trimitere consideră totuși că această împrejurare nu se opune trimiterii preliminare. Astfel, independent de aspectul că nu ar putea să efectueze ea însăși constatările de fapt care lipsesc, este posibil, în acest stadiu al procedurii, ca Finanzgericht Niedersachsen (Tribunalul de Finanțe din Saxonia Inferioară), căruia îi revine sarcina de a aprecia faptele, să rețină că X a furnizat serviciul în cauză în Țările de Jos și că nu este stabilită în Germania. Răspunsurile oferite de Curte la problemele de drept care sunt ridicate ar permite, ulterior, să se stabilească, pe de o parte, dacă Finanzgericht Niedersachsen (Tribunalul de Finanțe din Saxonia Inferioară) trebuie să efectueze constatări și, pe de altă parte, dacă este cazul, obiectul acestora.
- 23 În ceea ce privește articolul 5 din Directiva 2005/36, instanța de trimitere solicită, pe de o parte, să se stabilească dacă această dispoziție este efectiv aplicabilă în privința unei societăți prestatoare de servicii. Faptul că articolul 2 alineatul (1) din această directivă prevede aplicarea acesteia doar în cazul resortisanților, iar nu al societăților s-ar putea opune astfel acestui lucru. Totuși, s-ar putea să trebuiască să se țină seama în această privință de persoanele cărora le revine răspunderea pentru conducerea societății vizate.
- 24 Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema dacă o prestație care se încadrează în cadrul exercitării unei profesii reglementate în statul membru gazdă, dar care este efectuată fără trecerea fizică a frontierei de către persoanele care acționează în numele societății vizate intră sub incidența articolului 5 din directiva menționată.
- 25 În ceea ce privește articolul 16 din Directiva 2006/123, instanța de trimitere arată că, în cazul în care societatea de consultanță fiscală furnizează serviciul în statul membru în care este stabilită, aplicarea acestui articol ar putea, potrivit modului însuși de redactare a acestuia, să fie înlăturată. Astfel, în temeiul articolului menționat, statele membre respectă dreptul prestatorilor de a furniza servicii într-un alt stat membru decât cel în care sunt stabiliți. Serviciile furnizate pe teritoriul statului membru de stabilire nu ar trebui să intre, în consecință, sub incidența aceluiași articol.

- 26 În cazul în care, în schimb, o societate de consultanță fiscală furnizează servicii într-un alt stat membru decât cel în care este stabilită, articolul 16 din directiva menționată ar putea, potrivit articolului 17 punctul 6 din aceasta, să nu le fie aplicabil, întrucât, în statul membru în care este furnizat serviciul, activitatea de consultanță fiscală este rezervată unei anumite profesii.
- 27 În ceea ce privește articolul 56 TFUE, instanța de trimitere consideră că reglementarea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor. Astfel, această reglementare nu permite ca o societate constituită în conformitate cu legislația unui alt stat membru, care are sediul în acest stat și în cazul căreia răspunderea pentru conducere nu revine unor consultanți fiscali, să fie recunoscută în Germania în calitate de societate de consultanță fiscală și să poată furniza în mod liber cu titlu profesional asistență în materie fiscală. O asemenea recunoaștere presupune astfel dovada că răspunderea pentru conducerea societății revine unor consultanți fiscali, în condițiile în care poate fi numit consultant fiscal numai persoana care a promovat examenul de consultant fiscal sau care a fost scutită de acest examen.
- 28 Instanța menționată adaugă că o societate care nu este autorizată să desfășoare o activitate de asistență profesională în materie fiscală poate cel mult, potrivit articolului 3a din Legea privind consultanța fiscală, să fie autorizată să acorde temporar și ocazional asistență în materie fiscală pe teritoriul Republicii Federale Germania. Această dispoziție nu acoperă însă serviciile furnizate de o societate în alt stat membru, fără ca persoanele care acționează în numele acestei societăți să se deplaseze pe teritoriul Republicii Federale Germania.
- 29 Instanța de trimitere ridică, așadar, problema dacă această restricție privind libera prestare a serviciilor este justificată de un motiv imperativ de interes general. Aceasta consideră că o asemenea justificare ar putea consta în necesitatea de a asigura respectarea reglementării fiscale și de a preveni evaziunea fiscală, care constituie chiar obiectivul reglementării în discuție în litigiul principal. În special, limitarea la anumite persoane sau societăți determinate a accesului la activitatea de consultanță fiscală urmărește să garanteze persoanelor impozabile acordarea unei asistențe calificate pentru îndeplinirea obligațiilor lor fiscale.
- 30 În plus, instanța menționată subliniază că persoanele impozabile trebuie să fie de asemenea protejate împotriva prejudiciilor care pot rezulta în urma acordării unei consultanțe în materie fiscală de către persoane care nu dețin calificarea profesională sau personală necesară în acest scop. Autorizarea prevăzută la articolul 3 din Legea privind consultanța fiscală contribuie, în consecință, și la protejarea intereselor persoanelor impozabile cărora li se furnizează, în calitate de consumatori, servicii de consultanță.
- 31 Instanța de trimitere consideră de asemenea că, ținând seama de complexitatea dreptului fiscal german și de modificările continue ale normelor fiscale, reglementarea în discuție în litigiul principal este adecvată și necesară pentru a urmări obiectivele sus-menționate.
- 32 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 5 din Directiva [2005/36] se opune unei restricții privind libera prestare a serviciilor în cazul în care o societate de consultanță fiscală constituită în conformitate cu legislația unui stat membru întocmește în statul membru de stabilire, în care activitatea de consultanță fiscală nu este reglementată, o declarație fiscală pentru o persoană impozabilă din alt stat membru și o transmite către administrația financiară din acest stat, ale cărei dispoziții naționale prevăd că, pentru a desfășura o activitate de asistență profesională în materie fiscală, o societate de consultanță fiscală trebuie să fie recunoscută și trebuie să fie administrată de consultanți fiscali a căror răspundere este angajată?

- 2) În împrejurările prezentate la prima întrebare, o societate de consultanță fiscală poate invoca cu succes articolul 16 alineatele (1) și (2) din Directiva [2006/123], indiferent în care dintre cele două state membre prestează serviciul vizat?
- 3) Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că, în împrejurările prezentate la prima întrebare, se opune unei restricții privind libera prestare a serviciilor prin dispoziții aplicabile în statul membru al beneficiarului, atunci când societatea de consultanță fiscală nu este stabilită în statul membru al beneficiarului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

- 33 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere ridică chestiunea preliminară dacă o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 5 din Directiva 2005/36, a articolului 16 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/123 și/sau a articolului 56 TFUE.
- 34 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, întrebările pleacă de la premisa că X furnizează, din Țările de Jos și fără ca persoanele care acționează în numele acestei societăți să se deplaseze spre teritoriul Republicii Federale Germania, asistență profesională în materie fiscală pentru clienți în Germania.
- 35 Or, este necesar să se arate, pe de o parte, că o asemenea prestare de servicii nu intră sub incidența articolului 5 din Directiva 2005/36. Astfel, alineatul (2) al acestui articol prevede în mod explicit că dispozițiile titlului II din această directivă, inclusiv articolul 5 menționat, se aplică exclusiv în cazul în care prestatorul se deplasează spre teritoriul statului membru gazdă. Această situație nu se regăsește în cazul unei prestări de servicii precum cea în discuție în litigiul principal.
- 36 Pe de altă parte, în ceea ce privește articolul 16 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/123, trebuie amintit că, în temeiul articolului 17 punctul 6 din aceasta, articolul 16 din directiva menționată nu se aplică, în orice caz, domeniilor reglementate prin titlul II din Directiva 2005/36 și nici cerințelor din statul membru unde se prestează serviciul care rezervă o activitate unei anumite profesii.
- 37 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal definește condițiile de acces la activitatea de asistență profesională în materie fiscală și interzice persoanelor care nu îndeplinesc aceste condiții să desfășoare activitatea menționată. Trebuie să se considere, așadar, că aceasta rezervă o activitate unei anumite profesii în sensul articolului 17 punctul 6 din Directiva 2006/123.
- 38 În aceste condiții, după cum arată avocatul general la punctul 53 din concluzii, cerințele care rezultă dintr-o astfel de reglementare intră sub incidența excluderii din domeniul de aplicare al articolului 16 din directiva menționată, prevăzută la articolul 17 punctul 6 din aceasta.
- 39 Această interpretare nu poate fi repusă în discuție prin faptul că, după cum reiese din cuprinsul punctului 35 din prezenta hotărâre, o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal nu intră sub incidența titlului II din Directiva 2005/36. Astfel, după cum o confirmă însuși modul de redactare a articolului 17 punctul 6 din Directiva 2006/123, excluderea prevăzută de această dispoziție nu este limitată numai la domeniile reglementate prin titlul II.
- 40 Rezultă că o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal nu intră nici sub incidența articolului 5 din Directiva 2005/36, nici sub cea a articolului 16 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/123.

- 41 În schimb, un serviciu precum cel în discuție în litigiul principal, care are caracter transfrontalier, intră sub incidența articolului 56 TFUE (a se vedea prin analogie Hotărârea OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, punctul 68).
- 42 În aceste condiții, este necesar să se răspundă numai la a treia întrebare.

Cu privire la a treia întrebare

- 43 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca o reglementare a unui stat membru, care definește condițiile de acces la activitatea de asistență profesională în materie fiscală, să restricționeze libera prestare a serviciilor de către o societate de consultanță fiscală, constituită în conformitate cu legislația unui alt stat membru în care societatea menționată este stabilită, care întocmește în acest din urmă stat membru în care activitatea de consultanță fiscală nu este reglementată o declarație fiscală pentru un destinatar din primul stat membru și o transmite administrației fiscale din acesta.
- 44 În această privință, trebuie amintit că, în lipsa armonizării condițiilor de acces la o profesie, statele membre sunt îndreptățite să definească cunoștințele și calificările necesare exercitării acestei profesii (a se vedea printre altele Hotărârea Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 45 Întrucât condițiile de acces la activitatea de asistență profesională în materie fiscală nu au făcut până în prezent obiectul unei armonizări la nivelul Uniunii, statele membre rămân competente să definească aceste condiții (a se vedea prin analogie Hotărârea Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punctul 49).
- 46 Rezultă de aici că, în speță, dreptul Uniunii nu se opune posibilității ca legislația germană să condiționeze accesul la activitatea menționată de deținerea cunoștințelor și a calificărilor considerate necesare (a se vedea prin analogie Hotărârea Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punctul 50).
- 47 Totuși, nu este mai puțin adevărat că statele membre trebuie să își exercite competențele în acest domeniu cu respectarea libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE (Hotărârea Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 48 În ceea ce privește libera prestare a serviciilor, rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că articolul 56 TFUE impune nu numai eliminarea oricărei discriminări față de prestatorul de servicii pe considerente de cetățenie sau de naționalitate sau în temeiul împrejurării că este stabilit în alt stat membru decât cel în care trebuie efectuată prestația, ci și înlăturarea oricărei restricții, chiar dacă aceasta se aplică fără a distinge între prestatorii naționali și cei din alte state membre, atunci când este de natură să interzică, să îngreuneze sau să facă mai puțin atractive activitățile prestatorului stabilit în alt stat membru, unde acesta furnizează în mod legal servicii similare (a se vedea printre altele Hotărârea Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punctul 44).
- 49 După cum a arătat avocatul general la punctele 66 și 67 din concluzii, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor. Astfel, supunând exercitarea de către o societate de consultanță fiscală a activității de asistență profesională în materie fiscală unui regim de autorizare prealabilă, autorizare condiționată, la rândul său, de calificarea profesională corespunzătoare a membrilor conducerii sale, această reglementare interzice orice posibilitate a unei societăți de consultanță fiscală stabilite în alt stat membru în care această activitate este exercitată în mod legal fără a fi reglementată de a-și presta serviciile în Germania.

- 50 Desigur, este adevărat că o societate de consultanță fiscală care nu este autorizată să exercite o activitate de asistență profesională în materie fiscală poate, potrivit articolului 3a din Legea privind consultanța fiscală, să fie autorizată să furnizeze temporar și ocazional asistență în materie fiscală pe teritoriul Republicii Federale Germania.
- 51 Cu toate acestea, din precizările furnizate de instanța de trimitere, reluate la punctul 28 din prezenta hotărâre, reiese că acest articol nu se aplică unei prestări de servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care nu implică deplasarea fizică a prestatorului de servicii spre statul membru gazdă.
- 52 În ceea ce privește justificarea restricției constituite de o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că măsurile naționale susceptibile să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat pot fi admise doar cu condiția ca acestea să urmărească un obiectiv de interes general, să fie de natură să asigure realizarea acestuia și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit (a se vedea printre altele Hotărârea Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punctul 50).
- 53 În general, trebuie arătat că prevenirea evaziunii fiscale și protecția consumatorilor, care, astfel cum reiese din decizia de trimitere, constituie obiective urmărite de reglementarea în discuție în litigiul principal, sunt obiective care fac parte dintre cele care pot fi considerate motive imperative de interes general care pot să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punctul 51 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Comisia/Spania, C-678/11, EU:C:2014:2434, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 54 Totuși, rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că autoritățile naționale au obligația de a se asigura ca, în special, calificarea obținută în alte state membre să fie recunoscută la adevărata sa valoare și să fie luată în considerare în mod corespunzător (a se vedea Hotărârea Peñarroja Fa, C-372/09 și C-373/09, EU:C:2011:156, punctul 58 și jurisprudența citată).
- 55 Cu toate acestea, în speță, din dosarul prezentat Curții nu reiese că, în ceea ce privește o prestare de servicii care nu implică o trecere fizică a frontierei de către prestatorul de servicii sau de către persoane care acționează în numele său, reglementarea în discuție în litigiul principal permite recunoașterea la adevărata sa valoare și luarea în considerare în mod corespunzător a unei calificări în domeniul asistenței profesionale în materie fiscală dobândite de acest prestator de servicii sau de aceste persoane în alt stat membru.
- 56 Desigur, o obligație impusă unui prestator de servicii de asistență profesională în materie fiscală precum X de a prezenta o simplă declarație prealabilă autorităților din statul membru în care accesul la activitatea de asistență profesională în materie fiscală este reglementat și în care acest prestator de servicii intenționează să furnizeze asemenea servicii, cu privire la intenția sa în această privință, nu ar depăși, în principiu, ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor de prevenire a evaziunii fiscale și de protecție a consumatorilor, urmărite de o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal. O asemenea obligație ar fi de natură să permită acestor autorități să verifice calificarea dobândită, dacă este cazul prin experiență, de prestatorul respectiv sau de persoanele fizice care furnizează pentru acesta serviciul vizat în alte state membre în domeniul specific al fiscalității în care prestatorul menționat intenționează să își desfășoare activitatea (a se vedea prin analogie Hotărârea Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, punctele 57 și 58, precum și jurisprudența citată).
- 57 Totuși, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 28 din prezenta hotărâre, dispoziția care ar permite, potrivit biroului fiscal și Republicii Federale Germania, o asemenea recunoaștere și o asemenea luare în considerare, și anume articolul 3a din Legea privind consultanța fiscală, nu este, conform precizărilor furnizate de instanța de trimitere, aplicabilă în privința unei astfel de prestări de servicii.

- 58 Pe de altă parte, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, autoritățile unui stat membru nu ar putea, în orice caz, să opună în mod valabil unui prestator de servicii precum X eventuala nerespectare a normelor prevăzute de o dispoziție precum articolul 3a din Legea privind consultanța fiscală, întrucât modalitățile de aplicare a acestei dispoziții în privința sa nu erau clare.
- 59 Astfel, principiul securității juridice impune în special ca normele de drept să fie clare și precise, iar efectele lor să fie previzibile, mai ales atunci când pot produce consecințe defavorabile pentru persoanele fizice și pentru întreprinderi (a se vedea Hotărârea *Berlington Hungary* și alții, C-98/14, EU:C:2015:386, punctul 77 și jurisprudența citată).
- 60 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca o reglementare a unui stat membru, care definește condițiile de acces la activitatea de asistență profesională în materie fiscală, să restricționeze libera prestare a serviciilor de către o societate de consultanță fiscală, constituită în conformitate cu legislația unui alt stat membru în care societatea menționată este stabilită, care întocmește în acest din urmă stat membru în care activitatea de consultanță fiscală nu este reglementată o declarație fiscală pentru un destinatar din primul stat membru și o transmite administrației fiscale din acesta, fără ca respectiva calificare dobândită în alte state membre de societatea menționată sau de persoanele fizice, care efectuează pentru aceasta prestarea de servicii de asistență profesională în materie fiscală, să fie recunoscută la adevărata sa valoare și să fie luată în considerare în mod corespunzător.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 61 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca o reglementare a unui stat membru, care definește condițiile de acces la activitatea de asistență profesională în materie fiscală, să restricționeze libera prestare a serviciilor de către o societate de consultanță fiscală, constituită în conformitate cu legislația unui alt stat membru în care societatea menționată este stabilită, care întocmește în acest din urmă stat membru în care activitatea de consultanță fiscală nu este reglementată o declarație fiscală pentru un destinatar din primul stat membru și o transmite administrației fiscale din acesta, fără ca respectiva calificare dobândită în alte state membre de societatea menționată sau de persoanele fizice, care efectuează pentru aceasta prestarea de servicii de asistență profesională în materie fiscală, să fie recunoscută la adevărata sa valoare și să fie luată în considerare în mod corespunzător.

Semnături