



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 17. decembra 2015 *

„Predhodno odločanje — Priznavanje poklicnih kvalifikacij — Direktiva 2005/36/ES — Člen 5 — Svoboda opravljanja storitev — Direktiva 2006/123/ES — Člena 16 in 17, točka 6 — Člen 56 PDEU — Družba za davčno svetovanje, ki ima sedež v eni državi članici in opravlja storitve v drugi državi članici — Ureditev države članice, ki zahteva registracijo in priznanje družb za davčno svetovanje“

V zadevi C-342/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 20. maja 2014, ki je prispela na Sodišče 16. julija 2014, v postopku

X-Steuerberatungsgesellschaft

proti

Finanzamt Hannover-Nord,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik tretjega senata v funkciji predsednika četrtega senata, J. Malenovský, M. Safjan, sodnika, A. Prechal (poročevalka) in K. Jürimäe, sodnici,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. maja 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za X-Steuerberatungsgesellschaft H.-P. Taplick, davčni svetovalec, in K. Hübner, odvetnik,
- za Finanzamt Hannover-Nord S. Rechlin in B. Beckmann, agenta,
- za nemško vlado T. Henze in B. Beutler, agenta,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman, M. de Ree in B. Koopman, agentke,
- za Evropsko komisijo W. Mölls, H. Støvlbæk in H. Tserepa-Lacombe, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 1. oktobra 2015

* Jezik postopka: nemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5 Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 2005/36/ES z dne 7. septembra 2005 o priznavanju poklicnih kvalifikacij (UL L 255, str. 22), kakor je bila spremenjena z Uredbo Komisije (EU) št. 623/2012 z dne 11. julija 2012 (UL L 180, str. 9, v nadaljevanju: Direktiva 2005/36), člena 16 Direktive 2006/123/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu (UL L 376, str. 36) in člena 56 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med X-Steuerberatungsgesellschaft (v nadaljevanju: X) in Finanzamt Hannover-Nord (davčni urad Hannover – sever), ker je ta zavrnil priznanje družbe X kot pooblaščenke družbe v okviru postopka določitve prometnega davka.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2005/36

- 3 Člen 1 Direktive 2005/36, naslovljen „Namen“, določa:

„Ta direktiva določa pravila, v skladu s katerimi država članica, ki pogojuje dostop do reguliranih poklicev ali njihovo opravljanje na svojem ozemlju s posebnimi poklicnimi kvalifikacijami (v nadaljnjem besedilu: država članica gostiteljica), priznava poklicne kvalifikacije, pridobljene v eni ali več državah članicah [...], ki omogočajo imetniku navedenih kvalifikacij, da tam opravlja isti poklic, kot zadosten pogoj za dostop do in opravljanje tega poklica.“

- 4 Člen 2 te direktive, naslovljen „Področje uporabe“, v odstavku 1 določa:

„Ta direktiva se uporablja za vse državljane države članice, ki želijo kot samozaposlene ali zaposlene osebe opravljati reguliran poklic, vključno s svobodnim poklicem, v državi članici, v kateri niso pridobili svojih poklicnih kvalifikacij.“

- 5 V okviru naslova II navedene direktive, naslovljenem „Svoboda opravljanja storitev“, je člen 5, naslovljen „Načelo svobode opravljanja storitev“. Ta člen 5 določa:

„1. [...] [D]ržave članice ne smejo iz kakršnega koli razloga, povezanega s poklicnimi kvalifikacijami, omejevati svobode opravljanja storitev v drugi državi članici:

- (a) če je ponudnik storitev zakonito ustanovljen v državi članici za namene opravljanja istega poklica v tej državi članici (v nadaljnjem besedilu: „država članica sedeža“), in
- (b) kadar ponudnik storitev opravlja storitev drugje, če je ta poklic opravljal v državi članici sedeža vsaj dve leti v obdobju desetih let pred opravljanjem storitev, če poklic v tej državi članici ni reguliran. Zahteva po dveh letih opravljanja poklica se ne uporablja, če je poklic ali pa izobraževanje in usposabljanje za ta poklic regulirano.

2. Določbe tega naslova se uporabljajo le, kadar ponudnik storitev opravlja storitve na ozemlju države članice gostiteljice, da bi občasno in priložnostno opravljal poklic iz odstavka 1.

[...]“

Direktiva 2006/123

- 6 Člen 16 Direktive 2006/123, naslovljen „Svoboda opravljanja storitev“, v odstavkih 1 in 2 določa:

„1. Države članice spoštujejo pravico ponudnikov, da storitev opravljajo v državi članici, v kateri sicer nimajo sedeža.

Država članica, v kateri se storitev opravlja, na svojem ozemlju zagotovi svobodo začetka [prosti dostop do] opravljanja [storitev] in svobodo opravljanja [storitev].

[...]

2. Države članice ne smejo omejiti pravice opravljanja storitev, če ima ponudnik sedež v drugi državi članici, z uveljavljanjem katere koli od naslednjih zahtev:

[...]“

- 7 Člen 17 te direktive, naslovljen „Dodatna odstopanja v zvezi s svobodo opravljanja storitev“, določa:

„Člen 16 se ne uporablja za:

[...]

6. zadeve iz naslova II Direktive 2005/36/ES in zahteve držav članic, v katerih se storitev opravlja, ki dejavnost omejujejo na posamezne poklice;

[...]“

Nemško pravo

- 8 V skladu s členom 80(5) davčnega zakonika (Abgabenordnung) v različici, ki je veljala v obdobju iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), pooblaščenec in svetovalcem, ki opravljajo storitve zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, ne da bi bili do tega upravičeni, pri davčni upravi ni dovoljeno zastopati oziroma zagotavljati pomoči svojim pooblastiteljem oziroma strankam.
- 9 Na podlagi člena 2, prvi stavek, zakona o davčnem svetovanju (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, str. 2735) v različici, ki je veljala v obdobju iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o davčnem svetovanju), storitev zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti lahko opravljajo samo do tega upravičene osebe in združenja.
- 10 Člen 3 zakona o davčnem svetovanju določa:

„Storitve zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti lahko opravljajo:

„1. davčni svetovalci, davčni pooblaščenци, odvetniki, uveljavljeni evropski odvetniki, revizorji in zapriseženi računovodje,

2. poklicne družbe civilnega prava, katerih družbeniki so izključno osebe iz točke 1,

3. družbe, ki se ukvarjajo z davčnim svetovanjem, poklicne odvetniške družbe civilnega prava, revizijske družbe in računovodske družbe.“
- 11 Občasno in priložnostno zagotavljanje pomoči v davčnih zadevah ureja člen 3a zakona o davčnem svetovanju, s katerim se izvaja Direktiva 2005/36 glede pomoči v Nemčiji, ki jo v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti zagotavljajo osebe in združenja druge države članice. Ta člen določa:
- „1. Osebe, ki opravljajo poklic in imajo sedež v drugi državi članici Evropske unije, v drugi državi pogodbenici Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru [z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 19, str. 146)] ali v Švici in so v skladu z zakonodajo države sedeža na tem območju upravičene do zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, lahko občasno in priložnostno zagotavljajo pomoč v davčnih zadevah na ozemlju Zvezne republike Nemčije. Obseg upravičenosti do zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v Nemčiji se določa glede na obseg te upravičenosti v državi sedeža. Pri opravljanju dejavnosti v Nemčiji veljajo za navedene osebe enaka poklicna pravila kot za osebe iz člena 3. Če v državi, v kateri imajo sedež, ni reguliran niti poklic niti usposabljanje za ta poklic, lahko zagotavljajo pomoč v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti v Nemčiji samo, če je oseba ta poklic v državi sedeža opravljala vsaj dve leti v zadnjih desetih letih. [...]
2. Pomoč v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti na podlagi odstavka 1 je dopustna samo, če se oseba pred prvim opravljanjem dejavnosti v Nemčiji pisno priglasi pri pristojnem organu.
- [...]
- Priglasitev mora vključevati:
- [...]
5. potrdilo o tem, da je oseba zakonito ustanovljena za zagotavljanje pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti v državi članici Evropske unije, v državi pogodbenici Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru ali v Švici in da ji opravljanje te dejavnosti ob predložitvi potrdila ni – niti začasno – prepovedano,
6. dokazilo o poklicni kvalifikaciji,
7. dokazilo, da je oseba poklic opravljala v državi sedeža vsaj dve leti v zadnjih desetih letih, če niti poklic niti usposabljanje za ta poklic v državi sedeža nista regulirana,
- [...]“
- 12 Člen 5(1), prvi stavek, zakona o davčnem svetovanju določa:
- „Osebam in poklicnim združenjem, ki niso navedeni v členih 3, 3a [...], ni dovoljeno zagotavljati pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti in med drugim ne smejo v okviru poslovne dejavnosti svetovati v davčnih zadevah.“
- 13 Člen 32 zakona o davčnem svetovanju določa:
- „1. Davčni svetovalci, davčni pooblaščenци in družbe, ki se ukvarjajo z davčnim svetovanjem, zagotavljajo pomoč v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti v skladu z določbami tega zakona.
2. Davčni svetovalci in davčni pooblaščenци morajo biti imenovani; opravljajo svobodni poklic. Njihova dejavnost ni gospodarska dejavnost.

3. Družbe, ki se ukvarjajo z davčnim svetovanjem, morajo biti priznane. Priznanje se podeli ob predložitvi dokaza, da so za vodenje družbe odgovorni davčni svetovalci.“

- 14 Člen 35(1), prvi stavek, zakona o davčnem svetovanju določa, da so lahko le osebe, ki so uspešno opravile izpit za davčnega svetovalca ali ki so opravljanja izpita oproščene, imenovane za davčnega svetovalca.

Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 15 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da je družba X kapitalaska družba britanskega prava s sedežem v Združenem kraljestvu s hčerinskimi družbami v Belgiji in na Nizozemskem. Njena dejavnost je poslovno svetovanje, davčno svetovanje in računovodstvo. Ni priznana kot družba za davčno svetovanje v smislu zakona o davčnem svetovanju.
- 16 Družba X v davčnih zadevah svetuje več strankam s sedežem v Nemčiji, ki jih zastopa v upravnih davčnih postopkih. V zvezi s poštnimi pošiljkami je navedena družba za pooblaščenko za sprejemanje pisanj imenovala družbo A Ltd., podjetje za pisarniške storitve s sedežem v Nemčiji.
- 17 Družba X je sodelovala pri pripravi davčne napovedi prometnega davka za leto 2010 za družbo C Ltd s sedežem v Nemčiji. Davčni urad je to davčno napoved prejel na začetku leta 2012. Ta urad z odločbo z dne 12. marca 2012 v skladu s členom 80(5) davčnega zakonika družbe X ni priznal kot pooblaščenke družbe C Ltd. za določitev prometnega davka za leto 2010. Navedena obrazložitev je bila, da družba X ni upravičena do zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti.
- 18 Družba X je sprožila postopek pred Finanzgericht Niedersachsen (finačno sodišče na Spodnjem Saškem), ki je njeno tožbo zavrnilo.
- 19 Predložitveno sodišče v okviru revizije, ki jo je vložila družba X, ugotavlja, da so pogoji iz člena 80(5) davčnega zakonika, ki utemeljujejo, da družbi X ni dovoljeno sodelovati kot pooblaščenki pred davčno upravo, izpolnjeni. Družba X naj namreč ne bi bila upravičena do zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti niti na podlagi člena 3, točka 3, zakona o davčnem svetovanju niti na podlagi člena 3a tega zakona. Ker pa se družba X sklicuje zlasti na člen 5 Direktive 2005/36, člen 16 Direktive 2006/123 in člen 56 PDEU, se predložitveno sodišče sprašuje, ali se lahko družba X uspešno neposredno sklicuje na te določbe.
- 20 Predložitveno sodišče se sprašuje o položaju, v katerem družba za davčno svetovanje, ustanovljena v skladu z zakonodajo države članice, ki v državi članici, v kateri ima sedež ali dejavnost davčnega svetovanja ni regulirana, izdela davčno napoved za prejemnika v drugi državi članici in posreduje to napoved davčni upravi v zadnji državi članici, v kateri je v skladu z nacionalnimi predpisi ta dejavnost regulirana.
- 21 Navaja, da Finanzgericht Niedersachsen (finačno sodišče na Spodnjem Saškem) še ni ugotovilo, ali je družba X dejansko opravila zadevno storitev v državi članici, v kateri ima sedež, to je Kraljevini Nizozemski, ter ali ima tudi sedež v državi članici prejemnika te storitve, to je Zvezni republiki Nemčiji.
- 22 Vendar predložitveno sodišče meni, da ta okoliščina ne nasprotuje postopku predhodnega odločanja. Ne glede na to, da ne more samo ugotoviti pomanjkljivo ugotovljenega dejanskega stanja, je v tej fazi postopka mogoče, da Finanzgericht Niedersachsen (finačno sodišče na Spodnjem Saškem), ki je pristojno za ugotavljanje dejanskega stanja, ugotovi, da je družba X sporno storitev opravila na

Nizozemskem in da v Nemčiji nima sedeža. Z odgovori Sodišča na postavljena pravna vprašanja bi bilo nato mogoče ugotoviti, prvič, ali mora Finanzgericht Niedersachsen (finančno sodišče na Spodnjem Saškem) ugotavljati dejansko stanje, in drugič, če bo treba, predmet tega dejanskega stanja.

- 23 Predložitveno sodišče se glede člena 5 Direktive 2005/36 sprašuje, prvič, ali se sploh uporablja za družbo, ki opravlja storitve. Temu bi lahko dejansko nasprotovala okoliščina, da člen 2(1) te direktive določa, da se ta direktiva uporablja le za državljane, in ne za družbe. Vendar bi bilo mogoče, da je treba upoštevati osebe, ki so odgovorne za upravljanje obravnavane družbe.
- 24 Drugič, predložitveno sodišče se sprašuje, ali je storitev, ki je del reguliranega poklica v državi članici gostiteljici, vendar jo brez fizičnega prehoda meje opravijo osebe, ki delujejo v imenu zadevne družbe, zajeta s členom 5 navedene direktive.
- 25 Predložitveno sodišče glede člena 16 Direktive 2006/123 ugotavlja, da če bi družba za davčno svetovanje opravljala storitev v državi članici, v kateri ima sedež, bi bila uporaba tega člena izključena že na podlagi besedila tega člena. Na podlagi tega člena države članice namreč spoštujejo pravico ponudnikov storitev, da storitev opravljajo v državi članici, v kateri sicer nimajo sedeža. Ta člen zato ne more vključevati storitve, opravljene na ozemlju države članice sedeža.
- 26 Če pa bi družba za davčno svetovanje opravljala storitve v državi članici, ki ni država članica sedeža, člena 16 navedene direktive za te storitve ne bi bilo mogoče uporabiti na podlagi člena 17, točka 6, te direktive, ker je dejavnost davčnega svetovanja v državi članici, v kateri se storitev opravlja, omejena na posamezne poklice.
- 27 Predložitveno sodišče glede člena 56 PDEU šteje, da pomeni ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, omejitev svobode opravljanja storitev. Ta ureditev namreč ne dopušča, da bi bila družba, ki je ustanovljena v skladu z zakonodajo druge države članice, ima v njej sedež in v kateri za upravljanje niso odgovorni davčni svetovalci, priznana v Nemčiji kot družba za davčno svetovanje in da bi lahko svobodno zagotavljala pomoč v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti. Tako priznanje je dejansko odvisno od tega, ali je bilo dokazano, da so za upravljanje družbe odgovorni davčni svetovalci, pri čemer je lahko kot davčni svetovalac določena le oseba, ki je uspešno opravila izpit za davčnega svetovalca ali ki je opravljanja tega izpita oproščena.
- 28 Navedeno sodišče dodaja, da pa lahko družba, ki nima pravice opravljati storitve zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, v skladu s členom 3a zakona o davčnih svetovalcih na ozemlju Zvezne republike Nemčije občasno in priložnostno zagotavlja pomoč v davčnih zadevah. Vendar ta določba ne vključuje storitev, ki jih družba opravi v drugi državi članici, ne da bi se osebe, ki delujejo v imenu te družbe, odpravile na ozemlje Zvezne republike Nemčije.
- 29 Predložitveno sodišče se zato sprašuje, ali je ta omejitev svobode opravljanja storitev utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu. Meni, da bi lahko ta utemeljenost izhajala iz tega, da je treba zagotavljati spoštovanje davčnih predpisov in preprečevati davčno izogibanje, kar je prav cilj ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari. Natančneje, z omejevanjem pravice opravljanja dejavnosti davčnega svetovanja na določene osebe oziroma družbe se zagotavlja, da davčni zavezanci pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti prejmejo ustrezno strokovno pomoč.
- 30 Navedeno sodišče tudi navaja, da je treba davčne zavezance zaščititi pred škodo, ki bi lahko nastala, če bi v davčnih zadevah svetovale osebe brez poklicne ali osebne kvalifikacije, ki je za to zahtevana. S pravico, določeno v členu 3 zakona o davčnem svetovanju, se zato prispeva tudi k ohranitvi interesov davčnih zavezancev kot potrošnikov, za katere se opravljajo svetovalne storitve.
- 31 Predložitveno sodišče poleg tega meni, da je ob upoštevanju zapletenosti nemškega davčnega prava in stalnih sprememb davčnih predpisov ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, očitno primerna in potrebna za uresničevanje zgoraj navedenih ciljev.

32 Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali člen 5 Direktive [2005/36] nasprotuje omejevanju svobode opravljanja storitev v primeru, v katerem družba za davčno svetovanje, ki je zakonito ustanovljena v eni državi članici, v državi članici sedeža, v kateri dejavnost davčnega svetovanja ni regulirana, izpolni davčno napoved za prejemnika storitve v drugi državi članici in jo posreduje davčni upravi te druge države članice, v kateri nacionalni predpisi določajo, da mora biti za opravljanje storitve zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti družba za davčno svetovanje priznana in da morajo biti odgovorni poslovodje takšne družbe davčni svetovalci?
2. Ali se lahko družba za davčno svetovanje v okoliščinah, kot so opisane pod prvim vprašanjem, uspešno sklicuje na člen 16(1) in (2) Direktive [2006/123], ne glede na to, v kateri od navedenih držav članic opravlja storitev?
3. Ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da v okoliščinah, kot so navedene pod prvim vprašanjem, nasprotuje omejevanju svobode opravljanja storitev s predpisi, ki veljajo v državi članici prejemnika storitev, če družba za finančno svetovanje nima sedeža v tej državi članici?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

- 33 Predložitveno sodišče se najprej sprašuje, ali je opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, zajeto s členom 5 Direktive 2005/36, členom 16(1) in (2) Direktive 2006/123 in ali členom 56 PDEU.
- 34 Kot je razvidno iz predložitvenega sklepa, vprašanja temeljijo na premisi, da družba X iz Nizozemske zagotavlja pomoč v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti strankam v Nemčiji, ne da bi se osebe, ki delujejo v imenu te družbe, odpravile na ozemlje Zvezne republike Nemčije.
- 35 Navesti je treba, prvič, da tako opravljanje storitev ni zajeto s členom 5 Direktive 2005/36. Odstavek 2 tega člena namreč izrecno določa, da se določbe naslova II te direktive, vključno z navedenim členom 5, uporabljajo le, kadar ponudnik storitev opravlja storitve na ozemlju države članice gostiteljice. To ne velja za opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari.
- 36 Drugič, glede člena 16(1) in (2) Direktive 2006/123 je treba navesti, da se ta na podlagi člena 17, točka 6, te direktive nikakor ne uporablja za zadeve iz naslova II Direktive 2005/36 in zahteve v državah članicah, v katerih se storitev opravlja, ki dejavnost omejujejo na posamezne poklice.
- 37 Kot je razvidno iz predložitvenega sklepa, ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, opredeljuje pogoje za dostop do dejavnosti zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti ter prepoveduje tistim, ki teh pogojev ne izpolnjujejo, opravljanje te dejavnosti. Za to ureditev je torej treba šteti, da omejuje dejavnost na posamezni poklic v smislu člena 17, točka 6, Direktive 2006/123.
- 38 V teh okoliščinah so zahteve, ki izhajajo iz take ureditve, zajete z izključitvijo s področja uporabe člena 16 navedene direktive, določeno v členu 17, točka 6, te direktive, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 53 sklepnih predlogov.

- 39 Te razlage ni mogoče ovreči s tem, da opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, ni zajeto z naslovom II Direktive 2005/36, kot je razvidno iz točke 35 te sodbe. Kot je namreč razvidno iz besedila člena 17, točka 6, Direktive 2006/123, izključitev, določena v tej določbi, ni omejena le na zadeve iz tega naslova II.
- 40 Iz tega sledi, da opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, ni zajeto niti s členom 5 Direktive 2005/36 niti s členom 16(1) in (2) Direktive 2006/123.
- 41 Ker pa je storitev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, čezmejna, je zajeta s členom 56 PDEU (glej po analogiji sodbo OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, točka 68).
- 42 V teh okoliščinah je treba odgovoriti le na tretje vprašanje.

Tretje vprašanje

- 43 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje temu, da ureditev države članice, v kateri so opredeljeni pogoji dostopa do dejavnosti zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, omejuje svobodo opravljanja storitev družbe za davčno svetovanje, ki je ustanovljena v skladu z zakonodajo druge države članice, v kateri ima ta družba sedež, in ki v tej državi članici, v kateri dejavnost davčnega svetovanja ni regulirana, izdela davčno napoved za prejemnika v prvonavedeni državi članici in jo posreduje davčni upravi prvonavedene države članice.
- 44 V zvezi s tem je treba opozoriti, da imajo države članice, če pogoji za dostop do nekega poklica niso usklajeni, za opravljanje tega poklica pravico opredeliti potrebno znanje in kvalifikacije (glej zlasti sodbo Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, točka 48 in navedena sodna praksa).
- 45 Ker pogoji za dostop do dejavnosti zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti trenutno niso predmet usklajevanja na ravni Unije, so za opredelitev teh pogojev pristojne države članice (glej po analogiji sodbo Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, točka 49).
- 46 Iz tega izhaja, da pravo Unije v obravnavani zadevi ne nasprotuje temu, da nemška zakonodaja dostop do navedene dejavnosti pogojuje z znanjem in kvalifikacijami, ki se štejejo za potrebne (glej po analogiji sodbo Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, točka 50).
- 47 Vendar pa morajo države članice svoje pristojnosti na tem področju izvajati ob spoštovanju temeljnih pravic, ki so zagotovljene s Pogodbo DEU (sodba Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, točka 51 in navedena sodna praksa).
- 48 Glede svobode opravljanja storitev iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da člen 56 PDEU ne zahteva samo odprave vsakršne diskriminacije ponudnika storitev zaradi njegovega državljanstva ali zaradi okoliščine, da ima sedež v drugi državi članici kot tisti, v kateri bo storitev opravljena, ampak tudi odpravo vsakršne omejitve, tudi če se ta omejitev uporablja brez razlikovanja za nacionalne ponudnike in ponudnike iz drugih držav članic, če prepoveduje, ovira ali zmanjšuje privlačnost dejavnosti ponudnika s sedežem v drugi državi članici, v kateri ta zakonito opravlja podobne storitve (glej zlasti sodbo Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, točka 44).
- 49 Kot je navedel generalni pravobranilec v točkah 66 in 67 sklepnih predlogov, ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev. Ker mora namreč družba za davčno svetovanje dejavnost zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti opravljati na podlagi predhodnega dovoljenja, pri čemer je to dovoljenje pogojeno

z ustrezno poklicno kvalifikacijo posloводства te družbe, ta ureditev preprečuje kakršno koli možnost, da bi družba za davčno svetovanje s sedežem v drugi državi članici, v kateri to dejavnost zakonito opravlja in ta ni regulirana, opravljala storitve v Nemčiji.

- 50 Res je sicer, da je lahko družba za davčno svetovanje, ki nima pravice do zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, v skladu s členom 3a zakona o davčnih svetovalcih upravičena občasno in priložnostno zagotavljati pomoč v davčnih zadevah na ozemlju Zvezne republike Nemčije.
- 51 Vendar je iz pojasnil predložitvenega sodišča, ki so povzeta v točki 28 te sodbe, razvidno, da se ta člen ne uporablja za opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, v katero ni vključeno fizično opravljanje storitev ponudnika storitev v državi članici gostiteljici.
- 52 V zvezi z utemeljenostjo omejitve, ki jo vzpostavlja nacionalna ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, so v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalni ukrepi, ki lahko ovirajo ali naredijo manj privlačno uresničevanje temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, lahko dovoljeni zgolj, če uresničujejo cilje v splošnem interesu, če so primerni za zagotovitev uresničitve teh ciljev in če ne presegajo tega, kar je nujno za njihovo uresničenje (glej med drugim sodbo Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, točka 50).
- 53 Na splošno je treba poudariti, da sta preprečevanje davčnega izogibanja in varstvo potrošnikov – ki sta, kot je razvidno iz predložitvenega sklepa, cilja, ki ju ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, uresničuje – cilja, ki sta med temi, ki jih je mogoče šteti za nujne razloge v splošnem interesu in ki bi lahko utemeljili omejitev svobode opravljanja storitev (glej v tem smislu sodbi Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, točka 51 in navedena sodna praksa, in Komisija/Španija, C-678/11, EU:C:2014:2434, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 54 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča pa izhaja, da morajo nacionalni organi zlasti paziti, da je kvalifikacija, pridobljena v drugih državah članicah, priznana glede na svojo pravo vrednost in da je ustrezno upoštevana (glej sodbo Peñarroja Fa, C-372/09 in C-373/09, EU:C:2011:156, točka 58 in navedena sodna praksa).
- 55 V obravnavanem primeru pa iz spisa, predloženega Sodišču, ni razvidno, da ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari – glede opravljanja storitev, ki ne vključuje fizičnega prehoda meje s strani ponudnika storitev oziroma oseb, ki delujejo v njegovem imenu – dopušča, da je kvalifikacija na področju pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, ki jo je pridobil ta ponudnik storitev ali te druge osebe v drugi državi članici, priznana glede na svojo pravo vrednost in da je ustrezno upoštevana.
- 56 Res je, da obveznost, naložena ponudniku storitev zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, kot je družba X, da pri organih države članice – v kateri je dejavnost zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti regulirana in v kateri namerava ta ponudnik take storitve opravljati – zgolj pisno priglasiti svoj namen v zvezi s tem, načeloma ne presega tega, kar je potrebno za uresničenje ciljev preprečevanja davčnega izogibanja in varstva potrošnikov, ki jim sledi ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari. Taka obveznost bi tem organom omogočala, da preverijo kvalifikacijo, ki so jo ponudnik storitev in fizične osebe, ki zanj opravljajo zadevno storitev, pridobili, tudi z izkušnjami, v drugih državah članicah na posameznem področju obdavčenja, na katerem namerava isti ponudnik storitev opravljati svojo dejavnost (glej po analogiji sodbo Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, točki 57 ter 58 in navedena sodna praksa).
- 57 Vendar kot je razvidno iz točke 28 te sodbe, se po navedbah predložitvenega sodišča določba, ki bi po mnenju davčnega urada in Zvezne republike Nemčije tako priznanje in upoštevanje omogočala, to je člen 3a zakona o davčnem svetovanju, za tako opravljanje storitev ne uporablja.

- 58 Organi države članice v okoliščinah, kakršne so obravnavane v postopku v glavni stvari, tudi nikakor ne bi mogli ponudniku storitev, kot je družba X, uspešno nasprotovati glede morebitnega neupoštevanja pravil v določbi, kakršen je člen 3a zakona o davčnem svetovanju, ker ni jasno, kako naj bi se ta določba glede te družbe izvajala.
- 59 Načelo pravne varnosti namreč zlasti zahteva, da so pravna pravila jasna, natančna in imajo predvidljive učinke, predvsem če imajo lahko neugodne posledice za posameznike in podjetja (glej sodbo *Berlington Hungary* in drugi, C-98/14, EU:C:2015:386, točka 77 in navedena sodna praksa).
- 60 Na tretje vprašanje je zato treba odgovoriti, da je člen 56 PDEU treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da ureditev države članice, v kateri so opredeljeni pogoji dostopa do dejavnosti zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, omejuje svobodo opravljanja storitev družbe za davčno svetovanje, ki je ustanovljena v skladu z zakonodajo druge države članice, v kateri ima ta družba sedež, in ki v tej državi članici, v kateri dejavnost davčnega svetovanja ni regulirana, izdela davčno napoved za prejemnika v prvonavedeni državi članici in jo posreduje davčni upravi prvonavedene države članice, ne da bi bila kvalifikacija, ki so jo navedena družba ali fizične osebe, ki zanj opravljajo storitev zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, pridobile v drugih državah članicah, priznana glede na svojo pravo vrednost in ustrezno upoštevana.

Stroški

- 61 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 56 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da ureditev države članice, v kateri so opredeljeni pogoji dostopa do dejavnosti pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, omejuje svobodo opravljanja storitev družbe za davčno svetovanje, ki je ustanovljena v skladu z zakonodajo druge države članice, v kateri ima ta družba sedež, in ki v tej državi članici, v kateri dejavnost davčnega svetovanja ni regulirana, izdela davčno napoved za prejemnika v prvonavedeni državi članici in jo posreduje davčni upravi prvonavedene države članice, ne da bi bila kvalifikacija, ki so jo navedena družba ali fizične osebe, ki zanj opravljajo storitev zagotavljanja pomoči v davčnih zadevah v okviru poslovne dejavnosti, pridobile v drugih državah članicah, priznana glede na svojo pravo vrednost in ustrezno upoštevana.

Podpisi