



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 17. decembra 2015*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Uznávanie odborných kvalifikácií — Smernica 2005/36/ES — Článok 5 — Slobodné poskytovanie služieb — Smernica 2006/123/ES — Článok 16 a článok 17 bod 6 — Článok 56 ZFEÚ — Spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach usadená v jednom členskom štáte, ktorá poskytuje služby v inom členskom štáte — Právna úprava členského štátu vyžadujúca zaregistrovanie a uznanie spoločností poskytujúcich poradenské služby v daňových veciach“

Vo veci C-342/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 20. mája 2014 a doručený Súdnemu dvoru 16. júla 2014, ktorý súvisí s konaním:

X-Steuerberatungsgesellschaft

proti

Finanzamt Hannover-Nord,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda tretej komory L. Bay Larsen, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (spravodajkyňa) a K. Jürimäe,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. mája 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- X-Steuerberatungsgesellschaft, v zastúpení: H.-P. Taplick, Belastingadviseur, a K. Hübner, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Hannover-Nord, v zastúpení: S. Rechlin a B. Beckmann, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a B. Beutler, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman, M. de Ree a B. Koopman, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: nemčina.

— Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls, H. Støvlbæk a H. Tserepa-Lacombe, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 1. októbra 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 5 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2005/36/ES zo 7. septembra 2005 o uznávaní odborných kvalifikácií (Ú. v. EÚ L 255, s. 22), zmenenej a doplnenej nariadením Komisie (EÚ) č. 623/2012 z 11. júla 2012 (Ú. v. EÚ L 180, s. 9, ďalej len „smernica 2005/36“), článku 16 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/123/ES z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu (Ú. v. EÚ L 376, s. 36) a článku 56 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi X-Steuerberatungsgesellschaft (ďalej len „X“) a Finanzamt Hannover-Nord (Daňový úrad Hannover-sever, ďalej len „daňový úrad“) týkajúceho sa zamietnutia uznania X ako splnomocneného zástupcu spoločnosti v konaní o stanovenie dane z obratu týmto daňovým úradom.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2005/36

- 3 Článok 1 smernice 2005/36, nazvaný „Účel“, stanovuje:

„Táto smernica stanovuje pravidlá, podľa ktorých členský štát, ktorý na svojom území umožňuje prístup k regulovanému povolaniu alebo výkon regulovaného povolania na základe osobitných odborných kvalifikácií (ďalej len ‚hostiteľský členský štát‘), uznáva odborné kvalifikácie získané v jednom alebo viacerých členských štátoch..., a ktorý umožňuje osobe s takými odbornými kvalifikáciami vykonávať rovnaké povolanie v tomto štáte, na prístup k tomuto povolaniu a výkon tohto povolania.“

- 4 Článok 2 tejto smernice, nazvaný „Rozsah pôsobnosti“, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Táto smernica sa uplatňuje voči všetkým štátnym príslušníkom členského štátu, ktorí si želajú vykonávať regulované povolanie, vrátane tých, ktorí patria k slobodným povolaniam, v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom získali svoje odborné kvalifikácie, či už ako samostatne zárobkovo činná osoba alebo ako zamestnanec.“

- 5 V hlave II uvedenej smernice, nazvanej „Voľné poskytovanie služieb“, sa nachádza článok 5 tejto smernice, nazvaný „Zásada voľného poskytovania služieb“. Tento článok 5 stanovuje:

„1. ... členské štáty neobmedzujú z nijakého dôvodu súvisiaceho s odbornou kvalifikáciou, voľné poskytovanie služieb v inom členskom štáte:

- a) ak je poskytovateľ služieb v súlade so zákonom usadený v členskom štáte na účely výkonu rovnakého povolania v tomto štáte (ďalej len ‚členský štát usadenia‘) a

b) ak sa poskytovateľ služieb presťahuje, ak vykonával toto povolanie v členskom štáte usadenia najmenej dva roky počas desiatich rokov predchádzajúcich poskytovaniu služieb, ak toto povolanie nie je v tomto členskom štáte regulované. Podmienka, ktorá vyžaduje dvojročný výkon povolania, sa nepoužije v prípade, ak je regulované buď povolanie, alebo vzdelanie a odborná príprava, ktorá k tomuto povolaniu vedie.

2. Ustanovenia tejto časti sa použijú len v prípade, ak sa poskytovateľ služieb odsťahuje na územie hostiteľského členského štátu, aby dočasne a príležitostne vykonával povolanie uvedené v odseku 1.

...“

Smernica 2006/123

6 Článok 16 smernice 2006/123, nazvaný „Sloboda poskytovať služby“, vo svojich odsekoch 1 a 2 stanovuje:

„1. Členské štáty rešpektujú právo poskytovateľov poskytovať služby v inom členskom štáte, než v tom, v ktorom sú usadení.

Členský štát, v ktorom sa poskytuje služba, zabezpečuje voľný prístup k činnosti v oblasti služieb a jej slobodné vykonávanie na svojom území.

...

2. Členské štáty nesmú v prípade poskytovateľa usadeného v inom členskom štáte obmedziť slobodu poskytovať služby uložením niektoej z týchto požiadaviek:

...“

7 Podľa článku 17 tejto smernice, nazvaného „Dodatočné odchýlky od slobody poskytovať služby“:

„Článok 16 sa nevzťahuje na:

...

6. záležitosti, na ktoré sa vzťahuje hlava II smernice 2005/36/ES, ako aj požiadavky v členskom štáte, v ktorom sa poskytuje služba, ktoré vyhradzuju činnosť pre určitú profesiu;

...“

Nemecké právo

8 Podľa § 80 ods. 5 daňového poriadku (Abgabenordnung), účinného v čase skutkových okolností sporu vo veci samej (ďalej len „daňový poriadok“), splnomocnení zástupcovia a poradcovia, ktorí v rámci podnikania poskytujú odbornú pomoc v daňových veciach bez toho, aby na to boli oprávnení, nemajú povolenie zastupovať svojich mandantov alebo klientov pred daňovou správou alebo im poskytovať poradenstvo.

9 Podľa § 2 prvej vety zákona o daňových poradcov (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, s. 2735), účinného v čase skutkových okolností sporu vo veci samej (ďalej len „zákon o daňových poradcov“), odbornú pomoc v daňových veciach môžu v rámci podnikania poskytovať len osoby a združenia, ktoré na to majú oprávnenie.

10 Podľa § 3 zákona o daňových poradcoch:

„Oprávnenie poskytovať poradenské služby v daňových veciach majú:

1. daňoví poradcovia, osoby splnomocnené na daňové účely, advokáti, usadení euroadvokáti, audítori a autorizovaní účtovníci,
2. združenia, ktorých členmi sú výlučne osoby uvedené v bode 1,
3. spoločnosti poskytujúce poradenské služby v daňových veciach, združenia advokátov, audítorské spoločnosti a spoločnosti vykonávajúce kontrolu účtovníctva.“

11 Dočasné a príležitostné poskytovanie odbornej pomoci v daňových veciach upravuje § 3a zákona o daňových poradcoch, ktorým sa vykonáva smernica 2005/36 v oblasti odbornej pomoci v daňových veciach v Nemecku, ktorú poskytujú osoby a združenia z iného členského štátu. Tento paragraf znie takto:

„1. Osoby profesijne usadené v inom členskom štáte Európskej únie alebo v inom zmluvnom štáte Dohody o Európskom hospodárskom priestore [z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3)] alebo vo Švajčiarsku, ktoré sú tam podľa právnej úpravy štátu usadenia oprávnené poskytovať v rámci podnikania odbornú pomoc v daňových veciach, majú oprávnenie na dočasné a príležitostné poskytovanie odbornej pomoci v daňových veciach na území Spolkovej republiky Nemecko. Rozsah oprávnenia na poskytovanie odbornej pomoci v daňových veciach v Nemecku sa riadi rozsahom tohto oprávnenia v štáte usadenia. Pri ich činnosti v Nemecku sa na ne vzťahujú rovnaké profesijné pravidlá ako na osoby uvedené v § 3. Ak v štáte usadenia nie je regulované ani povolanie, ani vzdelávanie na výkon tohto povolania, oprávnenie na poskytovanie odbornej pomoci v daňových veciach v Nemecku platí len vtedy, keď v členskom štáte usadenia osoba vykonávala toto povolanie najmenej dva roky počas posledných desiatich rokov. ...

2. Poskytovanie odbornej pomoci v daňových veciach v rámci podnikania podľa odseku 1 je prípustné len vtedy, ak osoba pred prvým poskytnutím služby v tuzemsku informuje príslušný orgán formou písomného vyhlásenia.

...

Vyhlásenie osoby musí obsahovať:

...

5. potvrdenie o tom, že osoba je v súlade so zákonom usadená na účely poskytovania odbornej pomoci v daňových veciach v rámci podnikania v členskom štáte Európskej únie, v inom zmluvnom štáte Dohody o Európskom hospodárskom priestore alebo vo Švajčiarsku a že v čase predloženia potvrdenia nemá zakázaný výkon tejto činnosti, a to ani dočasne;
6. dôkaz o odbornej kvalifikácii;
7. dôkaz o tom, že osoba vykonávala povolanie v štáte usadenia najmenej dva roky počas posledných desiatich rokov, ak v štáte usadenia nie je regulované ani povolanie, ani vzdelávanie na výkon tohto povolania;

...“

12 § 5 ods. 1 prvá veta zákona o daňových poradcach stanovuje:

„Iné osoby ako osoby a združenia uvedené v § 3, § 3a... nie sú oprávnené v rámci podnikateľskej činnosti poskytovať odbornú pomoc v daňových veciach a predovšetkým nemôžu ako podnikatelia poskytovať poradenstvo v daňových veciach.“

13 § 32 zákona o daňových poradcach stanovuje:

„1. Daňoví poradcovia, osoby splnomocnené na daňové účely a spoločnosti poskytujúce poradenské služby v daňových veciach poskytujú v rámci podnikania odbornú pomoc v daňových veciach podľa ustanovení tohto zákona.

2. Daňoví poradcovia a osoby splnomocnené na daňové účely musia byť vymenovaní; vykonávajú slobodné povolanie. Ich činnosť nie je živnosťou.

3. Spoločnosti poskytujúce poradenské služby v daňových veciach musia byť uznané. Podmienkou uznania je dôkaz o tom, že daňoví poradcovia riadia spoločnosť zodpovedne.“

14 Podľa § 35 ods. 1 prvej vety zákona o daňových poradcach možno za daňového poradcu vymenovať len osoby, ktoré úspešne absolvovali skúšku daňového poradcu alebo boli od tejto skúšky oslobodené.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že X je kapitálovou spoločnosťou založenou podľa britského práva, ktorá má sídlo v Spojenom kráľovstve a pobočky v Belgicku a Holandsku. Predmetom jej činnosti je ekonomické poradenstvo, daňové poradenstvo a účtovníctvo. Nie je uznaná ako daňovo-poradenská spoločnosť v zmysle zákona o daňových poradcach.

16 X poskytuje poradenské služby v daňových veciach viacerým mandantom usadeným v Nemecku, ktorých zastupuje v daňových správnych konaniach. Pokiaľ ide o poštové zásielky, X menovala za zástupcu zodpovedného za prijímanie zásielok A Ltd, podnik poskytujúci kancelárske služby so sídlom v Nemecku.

17 X spolupracovala na vypracovaní daňového priznania k dani z obratu za rok 2010 pre C Ltd usadenú v Nemecku. Toto priznanie bolo začiatkom roka 2012 doručené daňovému úradu. Uvedený daňový úrad rozhodnutím z 12. marca 2012 odmietol uznať X za splnomocnenca C Ltd pre konanie o stanovenie dane z obratu za kalendárny rok 2010 podľa § 80 ods. 5 daňového poriadku. Ako dôvod uviedol, že X nie je oprávnená poskytovať v rámci podnikania odbornú pomoc v daňových veciach.

18 X sa obrátila na Finanzgericht Niedersachsen (Finančný súd Dolného Saska), ktorý jej žalobu zamietol.

19 Vnútroštátny súd, na ktorý X podala opravný prostriedok „Revision“, konštatuje, že splnenie podmienok § 80 ods. 5 daňového poriadku odôvodňuje zamietnutie X ako splnomocnenca v konaní pred daňovou správou. X totiž nie je oprávnená poskytovať v rámci podnikania odbornú pomoc v daňových veciach ani na základe § 3 bodu 3 zákona o daňových poradcach, ani na základe § 3a tohto zákona. Keďže sa však X odvoláva najmä na článok 5 smernice 2005/36, článok 16 smernice 2006/123 a článok 56 ZFEÚ, vnútroštátny súd sa pýta, či sa X môže úspešne odvolávať priamo na tieto ustanovenia.

- 20 Uvedený súd vysvetľuje, že jeho pochybnosti sa týkajú situácie, keď spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach založená podľa právnych predpisov jedného členského štátu, ktorá vypracuje – v členskom štáte, v ktorom má sídlo a v ktorom činnosť daňového poradenstva nie je regulovaná – daňové priznanie pre príjemcu v inom členskom štáte a toto priznanie odovzdá daňovému úradu tohto štátu príjemcu, v ktorom vnútroštátne ustanovenia túto činnosť regulujú.
- 21 Tento súd spresňuje, že Finanzgericht Niedersachsen (Finančný súd Dolného Saska) ešte nezistil, či X skutočne poskytovala predmetnú službu v členskom štáte usadenia, t. j. v Holandskom kráľovstve, alebo či je usadená aj v členskom štáte príjemcu tejto služby, t. j. v Spolkovej republike Nemecko.
- 22 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že tento fakt nebráni predloženiu návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Bez ohľadu na skutočnosť, že súd predkladajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania sám nemôže vykonať chýbajúce zistenia skutkového stavu, je možné, aby Finanzgericht Niedersachsen (Finančný súd Dolného Saska), do príslušnosti ktorého patrí faktické zisťovanie skutkových okolností, v tomto štádiu konania vychádzal z toho, že X poskytovala predmetnú službu v Holandsku a nebola usadená v Nemecku. Odpovede Súdneho dvora na položené právne otázky by následne umožnili jednak určiť, či Finanzgericht Niedersachsen (Finančný súd Dolného Saska) má zisťovať skutkový stav, a jednak prípadne, čo bude predmetom zisťovania.
- 23 V súvislosti s článkom 5 smernice 2005/36 sa vnútroštátny súd na jednej strane pýta, či sa toto ustanovenie skutočne uplatní na spoločnosť poskytujúcu služby. Skutočnosť, že článok 2 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že smernica sa uplatňuje len na štátnych príslušníkov a nie na spoločnosti, tomu totiž môže brániť. Bolo by však možné zohľadniť, že v tejto súvislosti ide o osoby, ktoré sú zodpovedné za riadenie dotknutej spoločnosti.
- 24 Na druhej strane sa vnútroštátny súd pýta, či poskytovanie služby uskutočňované v rámci výkonu regulovaného povolania v hostiteľskom členskom štáte, avšak bez fyzického prekročenia hranice osobami, ktoré konajú v mene dotknutej spoločnosti, spadá do pôsobnosti článku 5 uvedenej smernice.
- 25 V súvislosti s článkom 16 smernice 2006/123 vnútroštátny súd uvádza, že uplatnenie tohto článku by v zmysle jeho znenia mohlo byť vylúčené v prípade, že spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach poskytuje službu v členskom štáte, v ktorom je usadená. Podľa uvedeného článku totiž členské štáty rešpektujú právo poskytovateľov poskytovať služby v inom členskom štáte než v tom, v ktorom sú usadení. Na služby poskytované na území členského štátu usadenia sa v dôsledku toho uvedený článok 16 nemôže vzťahovať.
- 26 Ak naproti tomu spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach poskytuje služby v inom členskom štáte ako v tom, v ktorom je usadená, článok 16 uvedenej smernice by sa podľa článku 17 bodu 6 danej smernice nemal na ne uplatniť, pretože v členskom štáte, v ktorom sa služba poskytuje, je daňové poradenstvo vyhradené pre určitú profesiu.
- 27 Vnútroštátny súd sa v súvislosti s článkom 56 ZFEÚ domnieva, že právna úprava dotknutá vo veci samej predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Táto právna úprava totiž neumožňuje, aby spoločnosť založená v súlade s právnymi predpismi iného členského štátu, ktorá má sídlo v tomto členskom štáte a ktorej daňoví poradcovia nenesú zodpovednosť za riadenie, bola v Nemecku uznaná za spoločnosť poskytujúcu poradenské služby v daňových veciach a mohla v rámci podnikania slobodne poskytovať odbornú pomoc v daňových veciach. Takéto uznanie totiž predpokladá preukázanie toho, že zodpovednosť za riadenie spoločnosti nesú daňoví poradcovia, pričom za daňového poradcu môže byť vymenovaná len osoba, ktorá úspešne zložila skúšku predpísanú pre daňových poradcov alebo bola od takejto skúšky oslobodená.

- 28 Uvedený súd dodáva, že spoločnosť, ktorá nie je oprávnená poskytovať odbornú pomoc v daňových veciach, v každom prípade môže byť podľa § 3a zákona o daňových poradcov oprávnená nanajvýš dočasne a príležitostne poskytovať odbornú pomoc v daňových veciach na území Spolkovej republiky Nemecko. Toto ustanovenie sa však nevzťahuje na služby, ktoré spoločnosť poskytuje v inom členskom štáte bez toho, aby sa osoby konajúce v mene tejto spoločnosti premiestnili na územie Spolkovej republiky Nemecko.
- 29 Vnútroštátny súd sa teda pýta, či takéto obmedzenie slobodného poskytovania služieb je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Tento súd sa domnieva, že takéto odôvodnenie by sa mohlo opierať o potrebu zabezpečiť dodržiavanie daňovej právnej úpravy a potrebu predchádzať daňovým únikom, čo je vlastne aj cieľom právnej úpravy dotknutej vo veci samej. Predovšetkým sa zamedzením prístupu určitých osôb alebo spoločností k činnosti poradenstva v daňových veciach má zabezpečiť, aby sa daňovníkom poskytla odborná pomoc pri plnení ich daňových povinností.
- 30 Okrem toho uvedený súd poukazuje na to, že daňovníci musia byť zároveň chránení pred škodami, ktoré by mohli vzniknúť v dôsledku rád poskytnutých v daňových veciach osobami s nedostatočnou odbornou alebo osobnou kvalifikáciou pre danú oblasť. V dôsledku toho oprávnenie uvedené v § 3 zákona o daňových poradcov teda zároveň pomáha chrániť záujmy daňovníkov, ktorým sa ako spotrebiteľom poskytujú poradenské služby.
- 31 Vnútroštátny súd sa zároveň domnieva, že vzhľadom na zložitosť nemeckého daňového práva a vzhľadom na neustále zmeny daňových právnych predpisov sa právna úprava dotknutá vo veci samej zdá vhodná a potrebná na dosiahnutie vyššie uvedených cieľov.
- 32 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Bráni článok 5 smernice [2005/36] obmedzeniu slobodného poskytovania služieb v prípade, ak spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach založená podľa právnych predpisov členského štátu vypracuje v jednom členskom štáte, v ktorom je usadená a v ktorom nie je činnosť daňových poradcov regulovaná, daňové priznanie pre príjemcu v druhom členskom štáte a zašle ho daňovému úradu tohto druhého členského štátu, ktorého vnútroštátne predpisy stanovujú, že spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach potrebuje na oprávnenie poskytovať odbornú pomoc v daňových veciach v rámci podnikania uznanie a daňoví poradcovia musia niesť za jej riadenie zodpovednosť?
 2. Môže sa spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach za okolností uvedených v prvej otázke úspešne odvolávať na článok 16 ods. 1 a 2 smernice [2006/123], a to bez ohľadu na to, v ktorom z týchto dvoch členských štátov poskytuje službu?
 3. Má sa článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že za okolností uvedených v prvej otázke tento článok bráni tomu, aby bolo slobodné poskytovanie služieb obmedzené predpismi, ktoré platia v členskom štáte príjemcu, ak spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach nie je usadená v členskom štáte príjemcu?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

- 33 Svojimi otázkami vnútroštátny súd žiada najprv odpoveď na otázku, či také poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, spadá do pôsobnosti článku 5 smernice 2005/36, článku 16 ods. 1 a 2 smernice 2006/123 a/alebo článku 56 ZFEÚ.

- 34 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že uvedené otázky vychádzajú z predpokladu, že X z Holandska poskytuje klientom v Nemecku odbornú pomoc v daňových veciach bez toho, aby sa osoby konajúce v mene tejto spoločnosti premiestnili na územie Spolkovej republiky Nemecko.
- 35 Na jednej strane treba uviesť, že takéto poskytovanie služieb nespadá do pôsobnosti článku 5 smernice 2005/36. Odsek 2 tohto článku totiž výslovne stanovuje, že ustanovenia hlavy II tejto smernice, vrátane uvedeného článku 5, sa použijú len v prípade, ak sa poskytovateľ služieb odsťahuje na územie hostiteľského členského štátu. To nie je prípad poskytovania služieb, o aké ide vo veci samej.
- 36 Na druhej strane treba v súvislosti s článkom 16 ods. 1 a 2 smernice 2006/123 poukázať na to, že podľa článku 17 bodu 6 tejto smernice sa článok 16 tejto smernice v každom prípade nevzťahuje na záležitosti, na ktoré sa vzťahuje hlava II smernice 2005/36/ES, ako aj požiadavky v členskom štáte, v ktorom sa poskytuje služba, ktoré vyhradzujú činnosť pre určitú profesiu.
- 37 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, taká právna úprava, o akú ide vo veci samej, definuje podmienky prístupu k činnosti odbornej pomoci v daňových veciach a zakazuje výkon tejto činnosti všetkým osobám, ktoré tieto podmienky nespĺňajú. Z tohto dôvodu treba túto úpravu považovať za úpravu, ktorá v zmysle článku 17 bodu 6 smernice 2006/123 vyhradzuje činnosť pre určitú profesiu.
- 38 Za týchto podmienok, ako uvádza generálny advokát v bode 53 svojich návrhov, požiadavky vyplývajúce z takejto právnej úpravy spadajú pod vylúčenie z pôsobnosti článku 16 uvedenej smernice, ktoré je upravené v článku 17 bode 6 tejto smernice.
- 39 Tento výklad nespochybňuje ani skutočnosť, že na také poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej – ako vyplýva z bodu 35 tohto rozsudku – sa nevzťahuje hlava II smernice 2005/36. Samotné znenie článku 17 bodu 6 smernice 2006/123 totiž potvrdzuje, že vylúčenie zakotvené v tomto ustanovení sa neobmedzuje len na záležitosti, na ktoré sa vzťahuje táto hlava II.
- 40 Z toho vyplýva, že také poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, nepatrí ani do pôsobnosti článku 5 smernice 2005/36, ani do pôsobnosti článku 16 ods. 1 a 2 smernice 2006/123.
- 41 Naproti tomu služba dotknutá vo veci samej, ktorá má cezhraničnú povahu, spadá do pôsobnosti článku 56 ZFEÚ (pozri analogicky rozsudok OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, bod 68).
- 42 Za týchto podmienok je potrebné odpovedať iba na tretiu otázku.

O tretej otázke

- 43 Treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právna úprava členského štátu, ktorá definuje podmienky prístupu k činnosti odbornej pomoci v daňových veciach, obmedzovala slobodné poskytovanie služieb spoločnosťou poskytujúcou poradenské služby v daňových veciach založenou podľa právnych predpisov iného členského štátu, v ktorom je táto spoločnosť usadená, a v tomto inom členskom štáte, ktorý nereguluje činnosť daňového poradenstva, vypracuje daňové priznanie pre príjemcu v prvom uvedenom členskom štáte a zašle ho daňovej správe tohto prvého štátu.
- 44 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v prípade neexistencie zosúladenia podmienok prístupu k povolaniu majú členské štáty právo vymedziť vedomosti a kvalifikácie, ktoré sú nevyhnutné na výkon tohto povolania (pozri najmä rozsudok Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, bod 48 a citovaný judikatúru).

- 45 Podmienky prístupu k činnosti odbornej pomoci v daňových veciach nie sú v súčasnosti harmonizované v rámci Únie, definovanie týchto podmienok je stále v právomoci členských štátov (pozri analogicky rozsudok Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, bod 49).
- 46 V prejednávanej veci z toho vyplýva, že právo Únie nebráni tomu, aby podľa nemeckej právnej úpravy prístup k uvedenej činnosti závisel od vedomostí a kvalifikácie, ktoré sa považujú za nevyhnutné (pozri analogicky rozsudok Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, bod 50).
- 47 Faktom však zostáva, že členské štáty musia vykonávať svoju právomoc v tejto oblasti tak, aby dodržiavali základné slobody zaručené Zmluvou o FEÚ (rozsudok Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, bod 51 a citovaná judikatúra).
- 48 Pokiaľ ide o slobodné poskytovanie služieb, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že článok 56 ZFEÚ vyžaduje nielen vylúčenie akejkoľvek diskriminácie voči poskytovateľovi služieb na základe jeho štátnej príslušnosti alebo okolnosti, že je usadený v inom členskom štáte než v tom, v ktorom sa má služba poskytnúť, ale aj odstránenie všetkých obmedzení, i keď sa uplatňujú bez rozdielu na vnútroštátnych poskytovateľov a poskytovateľov z iných členských štátov, pokiaľ môžu zabraňovať činnostiam poskytovateľa so sídlom v inom členskom štáte, kde legálne poskytuje obdobné služby, sťažovať ich alebo ich robiť menej atraktívnymi (pozri najmä rozsudok Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, bod 44).
- 49 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 66 a 67 svojich návrhov, taká právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Keďže výkon činnosti odbornej pomoci v daňových veciach poskytovanej spoločnosťou v oblasti daňového poradenstva podlieha režimu predchádzajúceho povolenia, pričom na udelenie povolenia sa vyžaduje, aby osoby riadiace spoločnosť mali odborné vedomosti, táto právna úprava pozbavuje spoločnosť poskytujúcu poradenské služby v daňových veciach usadenú v inom členskom štáte, v ktorom sa táto činnosť vykonáva v súlade so zákonom bez toho, aby bola regulovaná, akejkoľvek možnosti poskytovať služby v Nemecku.
- 50 Je pravda, že podľa § 3a zákona o daňových poradcoch spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach, ktorá nemá oprávnenie na poskytovanie odbornej pomoci v daňových veciach, je oprávnená dočasne a príležitostne poskytovať odbornú pomoc v daňových veciach na území Spolkovej republiky Nemecko.
- 51 Z údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom, zopakovaných v bode 28 tohto rozsudku, však vyplýva, že sa tento článok neuplatní na poskytovanie služieb dotknuté vo veci samej, pri ktorom sa poskytovateľ služieb fyzicky nepremiestňuje do hostiteľského členského štátu.
- 52 Pokiaľ ide o odôvodnenie obmedzenia zavedeného vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej, z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátne opatrenia spôsobilé brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou alebo robí tento výkon menej príťažlivým, môžu byť prípustné jedine pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné na zabezpečenie jeho dosiahnutia a nejdú nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa (pozri najmä rozsudok Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, bod 50).
- 53 Vo všeobecnosti treba poukázať na to, že predchádzanie daňovým únikom a ochrana spotrebiteľov, ktoré podľa vnútroštátneho rozhodnutia predstavujú ciele sledované vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej, sú cieľmi, ktoré možno považovať za naliehavé dôvody všeobecného záujmu spôsobilé odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, bod 51 a citovanú judikatúru, ako aj Komisia/Španielsko, C-678/11, EU:C:2014:2434, bod 45 a citovanú judikatúru).

- 54 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že vnútroštátnym orgánom prináleží dohliadať najmä na to, aby kvalifikácia získaná v iných členských štátoch bola zodpovedajúcim spôsobom uznaná a riadne zohľadnená (pozri rozsudok Peñarroja Fa, C-372/09 a C-373/09, EU:C:2011:156, bod 58 a citovanú judikatúru).
- 55 V prejednávanej veci však zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplýva, že právna úprava dotknutá vo veci samej v súvislosti s poskytovaním služieb bez toho, aby poskytovateľ služieb alebo osoby konajúce v jeho mene fyzicky prekročili hranice, umožňuje uznanie zodpovedajúcim spôsobom a riadne zohľadnenie kvalifikácie v oblasti odbornej pomoci v daňových veciach nadobudnutej v inom členskom štáte týmto poskytovateľom služieb alebo týmito osobami.
- 56 Je pravda, že povinnosť takého poskytovateľa služieb odbornej pomoci v daňových veciach, ako je X, predložiť v tomto ohľade jednoduché predchádzajúce oznámenie orgánom členského štátu, v ktorom je regulovaný prístup k činnosti odbornej pomoci v daňových veciach a v ktorom uvedený poskytovateľ služieb plánuje takéto služby poskytovať, v zásade nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov predchádzania daňovým únikom a ochrany spotrebiteľov sledovaných takou právnou úpravou, o akú ide vo veci samej. Takáto povinnosť umožňuje týmto orgánom preveriť kvalifikáciu, ktorú v iných členských štátoch uvedený poskytovateľ služieb alebo fyzické osoby, ktoré mu dotknutú službu poskytujú, nadobudli, prípadne aj formou praxe, v konkrétnej daňovej oblasti, v ktorej sa uvedený poskytovateľ služieb chystá vykonávať svoju činnosť (pozri analogicky rozsudok Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, body 57 a 58, ako aj citovanú judikatúru).
- 57 Z bodu 28 tohto rozsudku však vyplýva, že ustanovenie, ktoré by podľa daňového úradu a Spolkovej republiky Nemecko umožňovalo takéto uznanie a zohľadnenie, t. j. § 3a zákona o daňových poradcoch, sa podľa údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom nevzťahuje na takéto poskytovanie služieb.
- 58 Okrem toho za takých okolností, o aké ide vo veci samej, by orgány členského štátu v každom prípade nemohli voči takému poskytovateľovi služieb, akým je X, platne uplatňovať eventuálne nedodržanie pravidiel uvedených v takom ustanovení, akým je § 3a zákona o daňových poradcoch, pretože podmienky uplatňovania tohto ustanovenia vo vzťahu k X nie sú jasné.
- 59 Zásada právnej istoty totiž vyžaduje, aby právne pravidlá boli jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, obzvlášť, keď môžu mať nepriaznivé dôsledky pre jednotlivcov a podniky (pozri rozsudok Berlington Hungary a i., C-98/14, EU:C:2015:386, bod 77 a citovanú judikatúru).
- 60 Z tohto dôvodu treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právna úprava členského štátu, ktorá definuje podmienky prístupu k činnosti odbornej pomoci v daňových veciach, obmedzovala slobodné poskytovanie služieb spoločnosťou poskytujúcou poradenské služby v daňových veciach založenou podľa právnych predpisov iného členského štátu, v ktorom je táto spoločnosť usadená, a v tomto inom členskom štáte, ktorý nereguluje činnosť daňového poradenstva, vypracuje daňové priznanie pre príjemcu v prvom uvedenom členskom štáte a zašle ho daňovej správe tohto prvého štátu bez zodpovedajúceho uznania a riadneho zohľadnenia kvalifikácie nadobudnutej v iných členských štátoch uvedenou spoločnosťou alebo fyzickými osobami, ktoré v jej mene poskytujú služby odbornej pomoci v daňových veciach.

O trovách

- ⁶¹ Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právna úprava členského štátu, ktorá definuje podmienky prístupu k činnosti odbornej pomoci v daňových veciach, obmedzovala slobodné poskytovanie služieb spoločnosťou poskytujúcou poradenské služby v daňových veciach založenou podľa právnych predpisov iného členského štátu, v ktorom je táto spoločnosť usadená, a v tomto inom členskom štáte, ktorý nereguluje činnosť daňového poradenstva, vypracuje daňové priznanie pre príjemcu v prvom uvedenom členskom štáte a zašle ho daňovej správe tohto prvého štátu bez zodpovedajúceho uznania a riadneho zohľadnenia kvalifikácie nadobudnutej v iných členských štátoch uvedenou spoločnosťou alebo fyzickými osobami, ktoré v jej mene poskytujú služby odbornej pomoci v daňových veciach.

Podpisy