



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2015. gada 17. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Profesionālo kvalifikāciju atzīšana — Direktīva 2005/36/EK — 5. pants — Pakalpojumu sniegšanas brīvība — Direktīva 2006/123/EK — 16. pants un 17. panta 6. punkts — LESD 56. pants — Dalībvalstī reģistrēta nodokļu konsultāciju sabiedrība, kas sniedz pakalpojumus citā dalībvalstī — Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā noteikta prasība par nodokļu konsultāciju sabiedrību reģistrāciju un atzīšanu

Lieta C-342/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 20. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 16. jūlijā, tiesvedībā

X-Steuerberatungsgesellschaft

pret

Finanzamt Hannover-Nord.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], M. Safjans [*M. Safjan*], A. Prehala [*A. Prechal*] (referente) un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Alekseev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 13. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *X-Steuerberatungsgesellschaft* vārdā – *H. P. Taplick, Belastungsdienstleister*, un *K. Hübner, Rechtsanwalt*,
- *Finanzamt Hannover-Nord* vārdā – *S. Rechlin* un *B. Beckmann*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *B. Beutler*, pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman, M. de Ree* un *B. Koopman*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Mölls* un *H. Støvlbæk*, kā arī *H. Tserepa-Lacombe*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2015. gada 1. oktobra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 7. septembra Direktīvas 2005/36/EK par profesionālo kvalifikāciju atzīšanu (OV L 255, 22. lpp.), kas grozīta ar Komisijas 2012. gada 11. jūlija Regulu (ES) Nr. 623/2012 (OV L 180, 9. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 2005/36”), 5. pantu, Eiropas Parlamenta un Padomes 2006. gada 12. decembra Direktīvas 2006/123/EK par pakalpojumiem iekšējā tirgū (OV L 376, 36. lpp.) 16. pantu un LESD 56. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *X-Steuerberatungsgesellschaft* (turpmāk tekstā – “X”) un *Finanzamt Hannover-Nord* (Ziemeļhanoveres Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “Finanšu pārvalde”) par Finanšu pārvaldes atteikumu atzīt X par sabiedrības pilnvaroto pārstāvi apgrozījuma nodokļa noteikšanas procedūrā.

Athilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Direktīva 2005/36

- 3 Direktīvas 2005/36 1. pantā “Priekšmets” ir paredzēts:

“Šī direktīva paredz noteikumus, saskaņā ar kuriem dalībvalsts, kas darbības sākšanai vai veikšanai reglamentētā profesijā savā teritorijā izvirza nosacījumu, ka vajadzīgas specifiskas profesionālās kvalifikācijas, (turpmāk “uzņēmēja dalībvalsts”) saistībā ar darbības sākšanu vai veikšanu šajā profesijā atzīst profesionālās kvalifikācijas, kuras iegūtas vienā vai vairākās citās dalībvalstīs [...] un kuras ļauj š[ai] personai ar šādu kvalifikāciju veikt darbību tajā pašā profesijā šajā dalībvalstī.”

- 4 Šīs direktīvas 2. panta “Piemērošanas joma” 1. punktā ir paredzēts:

“Šī direktīva attiecas uz visiem dalībvalstu pilsoņiem, kas vai nu kā pašnodarbinātas personas, vai kā darbinieki vēlas veikt darbību reglamentētā profesijā, tostarp brīvajās profesijās, dalībvalstī, kas nav tā dalībvalsts, kurā viņi ieguvuši savu profesionālo kvalifikāciju.”

- 5 Minētās direktīvas II sadaļā “Brīva pakalpojumu sniegšana” ir ietverts 5. pants “Brīvas pakalpojumu sniegšanas princips”. Šajā 5. pantā ir paredzēts:

“1. [...] dalībvalstis jebkāda iemesla dēļ attiecībā uz profesionālo kvalifikāciju neierobežo pakalpojumu brīvu sniegšanu citā dalībvalstī:

- a) ja pakalpojumu sniedzējam kādā dalībvalstī ir likumīgs statuss nolūkā veikt darbību tajā pašā profesijā attiecīgajā dalībvalstī (turpmāk “statusa dalībvalsts”); un

b) gadījumos, kad pakalpojumu sniedzējs pārceļas – ja desmit gados pirms pakalpojumu sniegšanas viņš statusa dalībvalstī ir vismaz divus gadus pēc kārtas veicis darbību šajā profesijā, ar nosacījumu, ka attiecīgā profesija minētajā dalībvalstī nav reglamentēta. Nosacījumu attiecībā uz divus gadus ilgu darbību nepiemēro, ja reglamentēta ir vai nu profesija, vai arī izglītība un apmācība, kas nepieciešama attiecīgās profesijas apguvei.

2. Šīs sadaļas noteikumus piemēro vienīgi tajos gadījumos, kad pakalpojumu sniedzējs pārceļas uz uzņēmējas dalībvalsts teritoriju, lai veiktu īslaicīgu vai gadījuma rakstura darbību šā panta 1. punktā minētajā profesijā.

[..]”

Direktīva 2006/123

6 Direktīvas 2006/123 16. panta “Pakalpojumu sniegšanas brīvība” 1. un 2. punktā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis ievēro pakalpojumu sniedzēju tiesības sniegt pakalpojumus dalībvalstī, kas nav valsts, kurā tie veic uzņēmējdarbību.

Dalībvalsts, kurā sniedz pakalpojumu, tās teritorijā nodrošina brīvu piekļuvi pakalpojumu darbībai un brīvību veikt pakalpojumu darbību.

[..]

2. Dalībvalstis nedrīkst ierobežot tāda pakalpojumu sniedzēja pakalpojumu sniegšanas brīvību, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, piemērojot jebkuru no šādām prasībām:

[..].”

7 Saskaņā ar šīs direktīvas 17. pantu “Papildu atkāpes no pakalpojumu sniegšanas brīvības”:

“Šīs direktīvas 16. pantu nepiemēro:

[..]

6) jautājumiem, uz ko attiecas Direktīvas [2005/36] II sadaļa, kā arī prasībām dalībvalstī, kur pakalpojums tiek sniegts, ar kurām paredz, ka konkrētas profesijas pārstāvji drīkst veikt pakalpojumu darbību;

[..].”

Vācijas tiesības

8 Saskaņā ar Nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung*), kas bija spēkā pamatlīdzes apstākļu laikā (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”), 80. panta 5. punktu pārstāvjiem un konsultantiem, kuri profesionālās darbības ietvaros sniedz palīdzību nodokļu jomā, nav atļauts nodokļu administrācijā pārstāvēt vai sniegt palīdzību saviem pilnvarotajiem vai klientiem, ja viņi tam nav pilnvaroti.

9 Saskaņā ar Likuma par nodokļu konsultantiem (*Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, 2735. lpp.*), kas bija spēkā pamatlīdzes apstākļu laikā (turpmāk tekstā – “Likums par nodokļu konsultantiem”), 2. panta pirmo teikumu palīdzību nodokļu jomā profesionālās darbības ietvaros var sniegt tikai personas vai grupas, kas ir tam pilnvarotas.

10 Saskaņā ar Likuma par nodokļu konsultantiem 3. pantu:

“Profesionālas palīdzības sniegšanai nodokļu lietās ir pilnvaroti:

- 1) nodokļu konsultanti, pārstāvji nodokļu lietās, advokāti, Eiropā reģistrēti advokāti, revidenti un zvērināti revidenti;
- 2) personālsabiedrības, kuru dalībnieki ir tikai 1. punktā minētās personas;
- 3) nodokļu konsultāciju sabiedrības, advokātu sabiedrības, revīzijas sabiedrības un auditsabiedrības.”

11 Īslaicīgu un gadījuma rakstura palīdzības sniegšanu nodokļu jomā reglamentē Likuma par nodokļu konsultantiem 3.a pants, kura mērķis ir īstenot Direktīvu 2005/36 saistībā ar profesionālās palīdzības sniegšanu nodokļu jomā Vācijā, ko īsteno citas dalībvalsts personas vai grupējumi: Šis pants ir izteikts šādi:

“1. Personas, kuru profesionālās darbības vieta ir citā Eiropas Savienības dalībvalstī vai citā [1992. gada 2. maijā] Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu [(OV 1994, L 1, 3. lpp.)] dalībvalstī vai Šveicē un kuras tur sniedz profesionālu palīdzību nodokļu lietās atbilstoši reģistrācijas valsts tiesību aktiem, ir pilnvarotas sniegt īslaicīgu un gadījuma rakstura profesionālu palīdzību nodokļu lietās Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā. Palīdzības sniegšanas nodokļu lietās pilnvarojuma apjoms valsts teritorijā ir balstīts uz šī pilnvarojuma apjomu reģistrācijas valstī. To darbība Vācijā ir pakļauta tiem pašiem profesionālās ētikas noteikumiem, kuriem ir pakļautas 3. pantā minētās personas. Ja reģistrācijas valstī nav reglamentēta nedz profesija, nedz šai profesijai nepieciešamā izglītība, pilnvarojums profesionālās palīdzības sniegšanai nodokļu lietās valsts teritorijā ir spēkā tikai tad, ja persona pēdējos desmit gados reģistrācijas valstī profesijā ir darbojusies vismaz divus gadus. [..]

2. Profesionālas palīdzības sniegšana nodokļu lietās atbilstoši 1. punktam ir atļauta tikai tad, ja persona pirms palīdzības sniegšanas valsts teritorijā pirmo reizi kompetentajai iestādei iesniedz rakstveida ziņojumu.

[..]

Ziņojumā ir jāiekļauj šāda informācija:

[..]

- 5) apliecinājums, kas norāda, ka persona ir likumīgi reģistrēta, lai sniegtu profesionālu palīdzību nodokļu lietās Eiropas Savienības dalībvalstī, citā Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu dalībvalstī vai Šveicē, un ka apliecinājuma iesniegšanas brīdī tai pat uz laiku nav aizliegts veikt šo darbību,
- 6) profesionālās kvalifikācijas pierādījums,
- 7) pierādījums tam, ka persona pēdējos desmit gados reģistrācijas valstī profesijā ir darbojusies vismaz divus gadus, ja reģistrācijas valstī nav reglamentēta nedz profesija, nedz šai profesijai nepieciešamā izglītība,

[..].”

12 Likuma par nodokļu konsultantiem 5. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir paredzēts:

“Personas un apvienības, kas nav minētas 3., 3.a [..] pantā, nedrīkst sniegt profesionālu palīdzību nodokļu lietās un it īpaši profesionālās darbības ietvaros nedrīkst dot padomus nodokļus lietās.”

13 Likuma par nodokļu konsultantiem 32. pantā ir paredzēts:

“1. Nodokļu konsultanti, pārstāvji nodokļu lietās un nodokļu konsultāciju sabiedrības sniedz profesionālu palīdzību nodokļu lietās saskaņā ar šī likuma normām.

2. Nodokļu konsultantiem un pārstāvjiem nodokļu lietās nepieciešama iecelšana; viņi ir brīvo profesiju pārstāvji. Viņu darbība nav komercdarbība.

3. Nodokļu konsultāciju sabiedrībām ir jābūt atzītām. Atzišanas priekšnosacījums ir pierādījums, ka sabiedrību vada nodokļu konsultanti, kuri uzņemas atbildību par sabiedrības vadību.”

14 Atbilstoši Likuma par nodokļu konsultantiem 35. panta 1. punkta pirmajam teikumam par nodokļu konsultantu var iecelt tikai tādu personu, kas ir izturējusi nodokļu konsultanta pārbaudījumu vai ir tikusi atbrīvota no šī pārbaudījuma.

Pamatlietas rašanās fakti un prejudiciālie jautājumi

15 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *X* ir saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesībām dibināta kapitālsabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Lielbritānijā un filiāles Nīderlandē un Beļģijā. Tās mērķis ir sniegt konsultācijas ekonomikas jautājumos, konsultācijas nodokļu jomā un grāmatvedības pakalpojumus. Tā nav atzīta par nodokļu konsultāciju sabiedrību atbilstoši Likumam par nodokļu konsultantiem.

16 *X* sniedz konsultācijas nodokļu jomā vairākiem Vācijā reģistrētiem klientiem un pārstāv tos nodokļu administratīvajās procedūrās. Pasta sūtījumiem kā atbildīgo par paziņojumu saņemšanu prasītāja norādīja *A Ltd.*, uzņēmumu, kurš veic biroja darbus un kura juridiskā adrese ir Vācijā.

17 *X* piedalījās *C Ltd.*, Vācijas reģistrēta sabiedrības, apgrozījuma nodokļa deklarācijas par 2010. finanšu gadu sagatavošanā. Šī deklarācija nonāca Finanšu pārvaldē 2012. gada sākumā. Finanšu pārvalde ar 2012. gada 12. marta lēmumu saskaņā ar Nodokļu kodeksa 80. panta 5. punktu atteicās atzīt prasītāju par *C Ltd.* pilnvaroto personu 2010. kalendārā gada apgrozījuma nodokļa noteikšanas procedūrā. Pamatojumā bija norādīts, ka prasītāja neesot pilnvarota sniegt profesionālu palīdzību nodokļu lietās.

18 *X* cēla prasību *Finanzgericht Niedersachsen* (Lejsaksijas Finanšu tiesa), kura prasību noraidīja.

19 Iesniedzējtiesa, izskatot *X* iesniegto kasācijas sūdzību “Revision”, konstatēja, ka Nodokļu kodeksa 80. panta 5. punktā paredzētie nosacījumi, saskaņā ar kuriem *X* nevar būt pilnvarotā persona nodokļu administrācijā, bija izpildīti. *X* nebija pilnvarota sniegt profesionālu palīdzību nodokļu lietās nedz saskaņā ar Likuma par finanšu konsultantiem 3. panta 3. punktu, nedz saskaņā ar šī likuma 3.a pantu. Tomēr, tā kā *X* atsaucas it īpaši uz Direktīvas 2005/36 5. pantu, Direktīvas 2006/123 16. pantu un LESD 56. pantu, iesniedzējtiesai rodas jautājums, vai *X* var tieši atsaukties uz šīm tiesību normām.

20 Minētā tiesa skaidro, ka tai rodas jautājums par tādas nodokļu konsultāciju sabiedrības situāciju, kura ir dibināta saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem un kura dalībvalstī, kurā tā veic uzņēmējdarbību un kurā nav reglamentēta ar nodokļu konsultācijām saistīta darbība, sagatavo nodokļu deklarāciju pakalpojuma saņēmējam citā dalībvalstī un nosūta to šīs dalībvalsts nodokļu iestādei, kuras valsts tiesību normās šī darbība ir reglamentēta.

21 Tā norāda, ka *Finanzgericht Niedersachsen* (Lejsaksijas Finanšu tiesa) vēl nav noteikusi, vai *X* faktiski sniedza aplūkotos pakalpojumus dalībvalstī, kurā tā veic uzņēmējdarbību, proti, Apvienotajā Karalistē, vai arī tā ir reģistrēta arī šī pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī, proti, Vācijas Federatīvajā Republikā.

- 22 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka šis apstāklis neizslēdz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Lai gan tā pati nevarēja konstatēt iztrūkstošos faktus, šajā tiesvedības stadijā ir iespējams, ka *Finanzgericht Niedersachsen* (Lejsaksijas Finanšu tiesa), kurai ir pienākums konstatēt faktus, uzskata, ka *X* sniedza aplūkoto pakalpojumu Nīderlandē un ka tā nav reģistrēta Vācijā. Tiesas sniegtās atbildes uz izvirzītajiem tiesību jautājumiem turklāt ļautu noteikt, pirmkārt, vai *Finanzgericht Niedersachsen* (Lejsaksijas Finanšu tiesai) ir jāizdara konstatējumi, un, otrkārt, vajadzības gadījumā to priekšmetu.
- 23 Attiecībā uz Direktīvas 2005/36 5. pantu iesniedzējtiesa, pirmkārt, vaicā, vai šī tiesību norma ir faktiski piemērojama sabiedrībai pakalpojumu sniedzējai. Tam pretrunā varētu būt apstāklis, ka šīs direktīvas 2. panta 1. punktā ir paredzēts, ka tā ir piemērojama tikai valstspiederīgajiem, nevis sabiedrībām. Tomēr ir iespējams, ka šajā ziņā būtu jāņem vērā personas, kuras ir atbildīgas par aplūkotās sabiedrības vadību.
- 24 Otrkārt, iesniedzējtiesa vaicā, vai uz pakalpojumu, kas ietilpst uzņēmējā dalībvalstī reglamentētās profesijas veikšanā, bet ko veic personas, kas rīkojas aplūkotās sabiedrības vārdā, fiziski nešķērsojot robežu, attiecas minētās direktīvas 5. pants.
- 25 Attiecībā uz Direktīvas 2006/123 16. pantu iesniedzējtiesa norāda, ka, ja nodokļu konsultāciju sabiedrība pakalpojumus sniedz dalībvalstī, kurā tā veic uzņēmējdarbību, šī panta piemērošana varētu tikt noraidīta saskaņā ar tā paša formulējumu. Saskaņā ar minēto pantu dalībvalstis ievēro pakalpojumu sniedzēju tiesības sniegt pakalpojumus dalībvalstī, kas nav valsts, kurā tie veic uzņēmējdarbību. Līdz ar to uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti dalībvalstī, kurā tiek veikta uzņēmējdarbība, nevajadzētu attiekties šim pašam pantam.
- 26 Turpretī, ja nodokļu konsultāciju sabiedrība sniedz pakalpojumus citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā tā veic uzņēmējdarbību, minētās direktīvas 16. pants saskaņā ar tās 17. panta 6. punktu varētu nebūt piemērojams šiem pakalpojumiem, jo dalībvalstī, kurā šis pakalpojums tiek sniegts, nodokļu konsultāciju sniegšanas darbība ir rezervēta konkrētai profesijai.
- 27 Attiecībā uz LESD 56. pantu iesniedzējtiesa uzskata, ka pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums. Šis tiesiskais regulējums nepieļauj, ka saskaņā ar citas dalībvalsts tiesību aktiem dibināta sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir šajā dalībvalstī un par kuras vadību nav atbildīgi nodokļu konsultanti, Vācijā tiktu atzīta kā nodokļu konsultāciju sabiedrība un varētu brīvi sniegt profesionālu palīdzību nodokļu jomā. Šāda atzišana faktiski nozīmē, ka ir jāpierāda, ka par šīs sabiedrības vadību ir atbildīgi nodokļu konsultanti, ņemot vērā to, ka tikai persona, kas ir veiksmīgi nokārtojusi nodokļu konsultantu pārbaudījumu vai atbrīvota no šī pārbaudījuma, var tikt iecelta par nodokļu konsultantu.
- 28 Minētā tiesa norāda, ka sabiedrība, kurai nav pilnvarojuma sniegt profesionālu palīdzību nodokļu jomā, tomēr var saskaņā ar Likuma par nodokļu konsultantiem 3.a pantu saņemt pilnvarojumu veikt īslaicīgu vai gadījuma rakstura palīdzību nodokļu jomā Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā. Šī tiesību norma tomēr neattiecas uz pakalpojumiem, ko sabiedrība sniedz citā dalībvalstī, personām, kas darbojas šīs sabiedrības vārdā, nepārvietojoties uz Vācijas Federatīvās Republikas teritoriju.
- 29 Iesniedzējtiesa tāpat vaicā, vai šis pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums ir pamatots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu. Tā uzskata, ka šāds pamatojums varētu izrietēt no vajadzības nodrošināt nodokļu tiesiskā regulējuma ievērošanu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas ir konkrēti pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma priekšmets. It īpaši mērķis tam, ka nodokļu konsultāciju darbības tiek atļauts veikt tikai dažām personām vai noteiktām sabiedrībām, ir nodrošināt nodokļu maksātājiem kvalificētu palīdzību, pildot savas nodokļu saistības.

- 30 Turklāt minētā tiesa norāda, ka nodokļu maksātājiem vajadzētu arī būt pasargātiem no zaudējumiem, kas var izrietēt no konsultācijām, ko nodokļu jomā sniegušas personas, kurām nav prasītās profesionālās vai personiskās kvalifikācijas. Līdz ar to Likuma par nodokļu konsultantiem 3. pantā paredzētā pilnvarojuma mērķis ir arī aizsargāt to nodokļu maksātāju intereses, kuriem kā patērētājiem tiek sniegti konsultāciju pakalpojumi.
- 31 Iesniedzējtiesa arī uzskata, ka, ņemot vērā Vācijas nodokļu tiesību sarežģītību un konstantos grozījumus nodokļu noteikumos, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums šķiet piemērots un vajadzīgs, lai sasniegtu iepriekš minētos mērķus.
- 32 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Direktīvas [2005/36] 5. pants nepieļauj pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu, ja saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem dibināta nodokļu konsultāciju sabiedrība dalībvalstī, kurā tā veic savu uzņēmējdarbību un kurā nav reglamentēta ar nodokļu konsultācijām saistīta darbība, sagatavo nodokļu deklarāciju pakalpojuma saņēmējam citā dalībvalstī un nosūta to finanšu iestādei, bet citas dalībvalsts tiesību normās ir paredzēts, ka nodokļu konsultāciju sabiedrībai pilnvarojumam sniegt profesionālu palīdzību nodokļu lietās ir nepieciešama atzišana un tās pārvaldē jābūt nodokļu konsultantiem, kuri uzņemas atbildību?
- 2) Vai nodokļu konsultāciju sabiedrība apstākļos, kas minēti pirmajā jautājumā, var pamatoti atsaukties uz Direktīvas [2006/123] 16. panta 1. un 2. punktu neatkarīgi no tā, kurā no abām dalībvalstīm tā sniedz pakalpojumu?
- 3) Vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka apstākļos, kas minēti pirmajā jautājumā, ar to netiek pieļauta pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežošana pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī spēkā esošajās tiesību normās, ja nodokļu konsultāciju sabiedrība nav reģistrēta pakalpojuma saņēmēja dalībvalstī?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Sākotnējie apsvērumi

- 33 Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa vispirms vaicā, vai uz tādu pakalpojumu sniegšanu kā pamatlietā attiecas Direktīvas 2005/36 5. pants, Direktīvas 2006/123 16. panta 1. un 2. punkts un/vai LESD 56. pants.
- 34 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, jautājumi balstās uz premisu, ka X no Nīderlandes un personām, kas rīkojas šīs sabiedrības vārdā, nepārceļoties uz Vācijas Federatīvās Republikas teritoriju, sniedz profesionālu palīdzību nodokļu jomā saviem klientiem Vācijā.
- 35 Ir jānorāda, pirmkārt, ka uz šādu pakalpojumu sniegšanu neattiecas Direktīvas 2005/36 5. pants. Faktiski šī panta 2. punktā ir tieši paredzēts, ka šīs direktīvas II sadaļas, tostarp minētā 5. panta, noteikumi ir piemērojami vienīgi tajos gadījumos, kad pakalpojumu sniedzējs pārceļas uz uzņēmējas dalībvalsts teritoriju. Tā tas nav pamatlietā aplūkotās pakalpojumu sniegšanas gadījumā.
- 36 Otrkārt, attiecībā uz Direktīvas 2006/123 16. panta 1. un 2. punktu ir jāatgādina, ka saskaņā ar tās 17. panta 6. punktu šīs direktīvas 16. punkts katrā ziņā nav piemērojams jautājumiem, uz ko attiecas Direktīvas 2005/36 II sadaļa, kā arī prasībām, saskaņā ar kurām darbība ir rezervēta konkrētās profesijas pārstāvjiem, dalībvalstī, kurā pakalpojums tiek sniegts.

- 37 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, tādā tiesiskajā regulējumā kā pamatlietā ir paredzēti nosacījumi piekļuvei profesionālās palīdzības nodokļu jomā darbībai un tiem, kas šos nosacījumus nav izpildījuši, ir aizliegts veikt šādu darbību. Līdz ar to ir jāuzskata, ka šajā tiesiskajā regulējumā darbība ir rezervēta konkrētas profesijas pārstāvjiem Direktīvas 2006/123 17. panta 6. punkta izpratnē.
- 38 Šādos apstākļos, kā to norādījis ģenerālvokāts savu secinājumu 53. punktā, uz prasībām, kas izriet no šāda tiesiskā regulējuma, attiecas atkāpe no minētās direktīvas 16. panta piemērošanas, kas paredzēta tās 17. panta 6. punktā.
- 39 Šādu interpretāciju nevar apšaubīt apstāklis, kā izriet no šī sprieduma 35. punkta, ka tāda pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā aplūkotā neietilpst Direktīvas 2005/36 II sadaļas piemērošanas jomā. Kā to apstiprina Direktīvas 2006/123 17. panta 6. punkta formulējums, šajā tiesību normā paredzētā atkāpe neattiecas tikai uz minētajā II sadaļā ietvertajiem jautājumiem.
- 40 No tā izriet, ka uz tādu pakalpojumu sniegšanu kā pamatlietā neattiecas nedz Direktīvas 2005/36 5. pants, nedz Direktīvas 2006/123 16. panta 1. un 2. punkts.
- 41 Turpreti šādam pakalpojumam kā pamatlietā, kuram piemīt pārrobežu raksturs, ir piemērojams LESD 56. pants (pēc analogijas skat. spriedumu *OSA*, C-351/12, EU:C:2014:110, 68. punkts).
- 42 Šādos apstākļos ir jāatbild tikai uz trešo jautājumu.

Par trešo jautājumu

- 43 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka ar dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēti nosacījumi piekļuvei profesionālās palīdzības nodokļu jomā darbībai, tiek ierobežota tādas nodokļu konsultāciju sabiedrības pakalpojumu sniegšanas brīvība, kas ir dibināta saskaņā ar citas dalībvalsts tiesību aktiem, kurā tā veic uzņēmējdarbību, un kas šajā pēdējā dalībvalstī, kurā ar nodokļu konsultācijām saistīta darbība nav reglamentēta, sagatavo nodokļu deklarāciju pakalpojuma saņēmējam pirmajā dalībvalstī un nodod to tās nodokļu administrācijai.
- 44 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka gadījumā, ja nav saskaņoti nosacījumi, ar kādiem drīkst darboties kādā profesijā, dalībvalstīm ir tiesības noteikt, kādas zināšanas un kvalifikācijas ir vajadzīgas šīs profesijas veikšanai (pēc analogijas skat. spriedumu *Brouillard*, C-298/14, EU:C:2015:652, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Tā kā šobrīd Savienībā nav saskaņoti nosacījumi piekļuvei profesionālās palīdzības nodokļu joma darbībai, dalībvalstis ir kompetentas noteikt šos nosacījumus (pēc analogijas skat. spriedumu *Brouillard*, C-298/14, EU:C:2015:652, 49. punkts).
- 46 No tā izriet, ka šajā gadījumā Savienības tiesībām nav pretrunā tas, ka Vācijas tiesību aktos piekļuve minētajai darbībai ir pakļauta nosacījumam par zināšanu un kvalifikāciju, kas atzītas par nepieciešamām, esamību (pēc analogijas skat. spriedumu *Brouillard*, C-298/14, EU:C:2015:652, 50. punkts).
- 47 Tomēr dalībvalstīm sava kompetence šajā jomā ir jāīsteno, ievērojot LESD paredzētās pamatbrīvības (spriedums *Brouillard*, C-298/14, EU:C:2015:652, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 48 Attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 56. pantā ir paredzēta ne tikai jebkādas diskriminācijas novēršana attiecībā uz pakalpojumu sniedzēju tā valstspiederības dēļ vai tādēļ, ka tas ir reģistrēts citā dalībvalstī, nevis dalībvalstī, kurā pakalpojums ir sniedzams, bet arī jebkāda ierobežojuma, kaut arī tas ir vienādi piemērojams gan vietējiem, gan citu

dalībvalstu pakalpojumu sniedzējiem, atcelšana, ja šis ierobežojums aizliedz, apgrūtina vai padara mazāk pievilcīgus tā pakalpojumu sniedzēja pakalpojumus (it īpaši skat. spriedumu *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, 44. punkts).

- 49 Kā norādījis ģenerālvokāts savu secinājumu 66. un 67. punktā, tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā ir pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojums. Nosakot prasību, ka, lai nodokļu konsultāciju sabiedrība varētu sniegt profesionālo palīdzību nodokļu jomā, tai ir jāievēro kārtība par iepriekšējas atļaujas saņemšanu, pašu atļauju pakļaujot nosacījumam, ka tās vadītājiem ir atbilstoša profesionāla kvalifikācija, ar šo tiesisko regulējumu nodokļu konsultāciju sabiedrībai, kas reģistrēta citā dalībvalstī, kurā šis darbības veikšana ir likumīga, to nereglamentējot, tiek liegta jebkāda iespēja sniegt pakalpojumus Vācijā.
- 50 Ir skaidrs, ka nodokļu konsultāciju sabiedrība, kurai nav pilnvarojuma sniegt profesionālu palīdzību nodokļu jomā saskaņā ar Likuma par nodokļu konsultantiem 3.a pantu, var tikt pilnvarota sniegt īslaicīgu un gadījuma rakstura palīdzību nodokļu jomā Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā.
- 51 Tomēr no iesniedzējtiesas iesniegtajām norādēm, kas atspoguļotas šī sprieduma 28. punktā, izriet, ka šis pants nav piemērojams tādai pakalpojumu sniegšanai kā pamatlietā, kas nav saistīta ar pakalpojumu sniedzēja fizisku pārcelšanos uz uzņēmēju dalībvalsti.
- 52 Attiecībā uz tāda ierobežojuma attaisnojumu, kas ieviests pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka valsts pasākumi, kas var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanu, var tikt pieļauti tikai ar nosacījumu, ka tiem ir vispārēju interešu mērķis, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošinātu tā īstenošanu, un ka tie nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecerēto mērķi (it īpaši skat. spriedumu *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, 50. punkts).
- 53 Vispārīgi jānorāda, ka izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana un patērētāju aizsardzība, kas, kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir tiesiskā regulējuma pamatlietā mērķis, ir mērķi, kas ir tādi, kuri var tikt uzskatīti par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem un kuri var attaisnot pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu (šajā ziņā skat. spriedumus *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, 51. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī Komisija/Spānija, C-678/11, EU:C:2014:2434, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 54 Tomēr no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka valsts iestādēm ir jānodrošina, lai citās dalībvalstīs iegūtās kvalifikācijas tiek atbilstīgi un pienācīgi ņemtas vērā (skat. spriedumu *Peñarroja Fa*, C-372/09 un C-373/09, EU:C:2011:156, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 55 Tomēr šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka, runājot par pakalpojumu sniegšanu, kas nav saistīta ar pakalpojuma sniedzēja vai personu, kas rīkojas tā vārdā, fizisku pārcelšanos, tiesiskais regulējums pamatlietā ļauj atbilstīgi un pienācīgi ņemt vērā kvalifikāciju, ko šis pakalpojumu sniedzējs vai šīs personas ieguvušas citā dalībvalstī, attiecībā uz profesionālo palīdzību nodokļu jomā.
- 56 Ir skaidrs, ka tādām profesionālās palīdzības nodokļu jomā pakalpojumu sniedzējam kā *X* noteiktā prasība, saskaņā ar kuru tam tās dalībvalsts iestādēm, kurā profesionālās palīdzības nodokļu jomā darbība ir reglamentēta un kurā šis pakalpojumu sniedzējs ir iecerējis sniegt šādus pakalpojumus, ir tikai jāpaziņo par savu nodomu šajā ziņā, principā nepārsniedzt to, kas nepieciešams, lai sasniegtu tāda tiesiskā regulējuma kā pamatlietā mērķus novērst nodokļu nemaksāšanu un nodrošināt patērētāju aizsardzību. Šāds pienākums ļautu šīm iestādēm pārbaudīt kvalifikāciju, ko minētais pakalpojumu sniedzējs vai fiziskas personas, kas sniedz pakalpojumu viņa vārdā, ieguvis – attiecīgajā gadījumā pieredzes ceļā – citās dalībvalstīs konkrētajā nodokļu jomā, kurā šis pats pakalpojumu sniedzējs iecerējis veikt savu darbību (pēc analogijas skat. spriedumu *Essent Energie Productie*, C-91/13, EU:C:2014:2206, 57. un 58. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

- 57 Tomēr, kā izriet no šī sprieduma 28. punkta, tiesību norma, kura saskaņā ar Finanšu pārvaldes un Vācijas Federatīvās Republikas viedokli nepieļauj šādu atzīšanu un ņemšanu vērā, proti, Likuma par finanšu konsultantiem 3.a pants, atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm nav piemērojama šādai pakalpojumu sniegšanai.
- 58 Līdz ar to pamatlietas apstākļos dalībvalsts iestādes katrā ziņā nevarēja pamatoti pārvest tādām pakalpojumu sniedzējam kā X, ka tas, iespējams, nav ievērojis tādā tiesību normā paredzētos noteikumus kā Likuma par finanšu konsultantiem 3.a pantā, jo nosacījumi, ar kādiem šī tiesību norma ir piemērojama minētajam pakalpojumu sniedzējam, nebija skaidri.
- 59 Tiesiskās noteiktības princips it īpaši noteic, ka noteikumiem jābūt skaidriem un precīziem un to sekām jābūt paredzamām, īpaši tad, ja tie var nelabvēlīgi ietekmēt personas vai uzņēmumus (skat. spriedumu *Berlington Hungary* u.c., C-98/14, EU:C:2015:386, 77. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 60 Līdz ar to uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka ar dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēti nosacījumi piekļuvei profesionālās palīdzības nodokļu jomā darbībai, tiek ierobežota tādas nodokļu konsultāciju sabiedrības pakalpojumu sniegšanas brīvība, kas ir dibināta saskaņā ar citas dalībvalsts tiesību aktiem, kurā tā veic uzņēmējdarbību, un kas šajā pēdējā dalībvalstī, kurā ar nodokļu konsultācijām saistīta darbība nav reglamentēta, sagatavo nodokļu deklarāciju pakalpojuma saņēmējam pirmajā dalībvalstī un nodod to tās nodokļu administrācijai, atbilstīgi neizvērtējot un pienācīgi neņemot vērā kvalifikāciju, ko minētā sabiedrība vai fiziskās personas, kas tās vārdā sniedz profesionālās palīdzības nodokļu jomā pakalpojumus, ieguvušas citās dalībvalstīs.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 61 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

LESD 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka ar dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēti nosacījumi piekļuvei profesionālās palīdzības nodokļu jomā darbībai, tiek ierobežota tādas nodokļu konsultāciju sabiedrības pakalpojumu sniegšanas brīvība, kas ir dibināta saskaņā ar citas dalībvalsts tiesību aktiem, kurā tā veic uzņēmējdarbību, un kas šajā pēdējā dalībvalstī, kurā ar nodokļu konsultācijām saistīta darbība nav reglamentēta, sagatavo nodokļu deklarāciju pakalpojuma saņēmējam pirmajā dalībvalstī un nodod to tās nodokļu administrācijai, atbilstīgi neizvērtējot un pienācīgi neņemot vērā kvalifikāciju, ko minētā sabiedrība vai fiziskās personas, kas tās vārdā sniedz profesionālās palīdzības nodokļu jomā pakalpojumus, ieguvušas citās dalībvalstīs.

[Paraksti]