



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

17. prosince 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Uznávání odborných kvalifikací — Směrnice 2005/36/ES — Článek 5 — Volný pohyb služeb — Směrnice 2006/123/ES — Články 16 a 17, bod 6 — Článek 56 SFEU — Společnost poskytující daňové poradenství usazená v jednom členském státě a poskytující služby v jiném členském státě — Právní úprava členského státu vyžadující evidenci a uznávání společností poskytujících daňové poradenství“

Ve věci C-342/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 20. května 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 16. července 2014, v řízení

X-Steuerberatungsgesellschaft

proti

Finanzamt Hannover-Nord,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda třetího senátu, vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (zpravodajka) a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. května 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X-Steuerberatungsgesellschaft H.-P. Taplickem, Belastingadviseur, a K. Hübner, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Hannover-Nord S. Rechlinem a B. Beckmannem, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a B. Beutlerem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman, M. de Ree a B. Koopman, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a H. Støvlbækem, jakož i H. Tserepa-Lacombe, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 1. října 2015,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 5 směrnice 2005/36/ES Evropského parlamentu a Rady ze dne 7. září 2005 o uznávání odborných kvalifikací (Úř. věst. L 255, s. 22), ve znění nařízení Komise (EU) č. 623/2012 ze dne 11. července 2012 (Úř. věst. L 180, s. 9, dále jen „směrnice 2005/36“), článku 16 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu (Úř. věst. L 376, s. 36) a článku 56 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi X-Steuerberatungsgesellschaft (dále jen „X“) a Finanzamt Hannover-Nord (finanční úřad Hanover-Sever, dále jen „finanční úřad“) ohledně toho, že tento finanční úřad odmítl uznat X za zmocněnce společnosti v řízení o vyměření daně z obratu.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2005/36

- 3 Článek 1 směrnice 2005/36, nadepsaný „Účel“, stanoví:
„Tato směrnice stanoví pravidla, podle nichž členský stát, který podmiňuje přístup k regulovanému povolání nebo jeho výkon na svém území získáním určité odborné kvalifikace (dále jen „hostitelský členský stát“), uznává pro přístup k tomuto povolání a jeho výkon odborné kvalifikace nabyté v jednom nebo více jiných členských státech [...], které jejich držitele opravňují vykonávat v tomto členském státě stejné povolání.“
- 4 Článek 2 této směrnice, nadepsaný „Oblast působnosti“, stanoví v odstavci 1:
„Tato směrnice se vztahuje na každého státního příslušníka členského státu, který chce vykonávat regulované povolání včetně svobodných povolání, v jiném státě, než ve kterém získal svou odbornou kvalifikaci, buď jako osoba samostatně výdělečně činná, nebo jako zaměstnanec.“
- 5 Článek 5 uvedené směrnice, jenž je nadepsán „Zásada volného poskytování služeb“ a nachází se v hlavě II, nadepsané „Volné poskytování služeb“, stanoví:
„1. [...] [Č]lenské státy [neomezí] z žádného důvodu vztahujícího se k odborné kvalifikaci poskytování služeb v jiném členském státě:
a) je-li poskytovatel služby v souladu se zákonem usazen v členském státě za účelem výkonu stejného povolání (dále jen „členský stát usazení“) a
b) pokud se poskytovatel služby přestěhuje, vykonával-li toto povolání v členském státě usazení po dobu nejméně dvou let během předcházejících deseti let a není-li povolání v tomto státě regulováno. Podmínka, která vyžaduje, aby poskytovatel služby vykonával povolání po dobu dvou let, se neuplatňuje, je-li povolání nebo vzdělávání a odborná příprava na toto povolání regulována.“

2. Tato hlava se použije pouze tehdy, pokud se poskytovatel služby přestěhuje na území hostitelského členského státu, aby zde dočasně a příležitostně vykonával povolání uvedené v odstavci 1.

[...]

Směrnice 2006/123

- 6 Článek 16 směrnice 2006/123, nadepsaný „Volný pohyb služeb“, v odstavci 1 a 2 stanoví:

„1. Členské státy respektují právo poskytovatelů poskytovat služby v jiném členském státě, než je stát, v němž jsou usazeni.

Členský stát, v němž je služba poskytována, zajistí volný přístup k činnosti poskytování služeb a volný výkon této činnosti na svém území.

[...]

2. Členské státy nesmějí omezovat volný pohyb služeb v případě poskytovatele usazeného v jiném členském státě stanovením kteréhokoliv z těchto požadavků:

[...]

- 7 Článek 17 této směrnice, nadepsaný „Další výjimky z volného pohybu služeb“, stanoví:

„Článek 16 se nepoužije:

[...]

- 6) na záležitosti, na něž se vztahuje hlava II směrnice 2005/36/ES, a na požadavky v členském státě, v němž je služba poskytována, které vyhražují činnost konkrétní profese;

[...]

Německá právní úprava

- 8 Podle § 80 odst. 5 německého daňového řádu (Abgabenordnung), ve znění platném v období rozhodném ve věci v původním řízení (dále jen daňový řád), nemohou zmocněnci a poradci, kteří jakožto svoji profesní činnost poskytují daňové poradenství, aniž k tomu mají oprávnění, zastupovat své zmocnitele či klienty před finančním úřadem ani jim poskytovat poradenství.

- 9 Podle první věty § 2 zákona o daňových poradcích (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, s. 2735), ve znění platném v období dotčeném ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o daňových poradcích“), mohou daňové poradenství poskytovat jakožto profesní činnost pouze osoby a sdružení, které k tomu mají oprávnění.

- 10 Ustanovení § 3 zákona o daňových poradcích stanoví:

„Oprávnění k výkonu činnosti daňového poradenství mají:

1) daňoví poradci, daňoví zmocněnci, advokáti, usazení evropští advokáti, auditoři a certifikovaní účetní,

2) osobní obchodní společnosti, jejichž členy jsou výlučně osoby uvedené v bodě 1,

3) společnosti poskytující daňové poradenství, advokátní společnosti, auditorské společnosti a společnosti provádějící kontrolu účetnictví.“

- 11 Dočasné a příležitostné poskytování daňového poradenství je upraveno v § 3a zákona o daňových poradcích, kterým se provádí směrnice 2005/36, pokud jde o daňové poradenství poskytované jakožto profesní činnost v Německu osobami či sdruženími z jiného členského státu. Tento článek zní následovně:

„1. Osoby, které jsou profesně usazený v jiném členském státě Evropské unie nebo v jiném smluvním státě Dohody o Evropském hospodářském prostoru [ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3)] nebo ve Švýcarsku a jsou zde oprávněny poskytovat profesní daňové poradenství podle práva státu usazení, jsou oprávněny k dočasnému a příležitostnému poskytování profesního daňového poradenství na území Spolkové republiky Německo. Rozsah oprávnění k poskytování daňového poradenství v tuzemsku je stejný jako rozsah tohoto oprávnění ve státě usazení. Tyto osoby podléhají při své činnosti v tuzemsku stejným profesním pravidlům jako osoby uvedené v § 3. Pokud ani povolání, ani vzdělání k tomuto povolání nejsou ve státě usazení regulovány, platí oprávnění poskytovat v Německu profesní daňové poradenství pouze, pokud tato osoba ve státě usazení vykonávala předmětné povolání alespoň dva roky během posledních deseti let. [...]

2. Poskytovat profesní daňové poradenství ve smyslu odstavce 1 lze pouze, pokud dotčená osoba učiní před prvním výkonem činnosti v Německu písemné ohlášení příslušnému orgánu.

[...]

Ohlášení musí obsahovat:

[...]

5) potvrzení o tom, že osoba je v souladu se zákonem usazena za účelem poskytování profesního daňového poradenství v členském státě Evropské unie nebo v jiném smluvním státě Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo ve Švýcarsku a ke dni předložení potvrzení jí nebyl výkon této činnosti zakázán, a to ani dočasně,

6) doklad o odborné kvalifikaci,

7) doklad prokazující, že osoba vykonávala povolání ve státě usazení alespoň po dobu dvou let během předcházejících deseti let, pokud ani povolání, ani vzdělání požadované pro toho povolání, není ve státě usazení regulováno,

[...]“

- 12 Ustanovení § 5 odst. 1 první věta zákona o daňových poradcích stanoví:

„K poskytování profesního daňového poradenství jsou oprávněny pouze osoby a profesní sdružení uvedené v § 3, 3a [...].“

- 13 Ustanovení § 32 zákona o daňových poradcích stanoví:

„1. Daňoví poradci, daňoví zmocněnci a společnosti poskytující daňové poradenství poskytují profesní daňové poradenství v souladu s ustanoveními tohoto zákona.

2. Daňoví poradci musí být jmenováni; vykonávají svobodné povolání. Jejich činnost není živností.

3. Společnosti poskytující daňové poradenství musí být uznány. Pro účely uznání musí být doloženo, že je společnost vedena odpovědnými daňovými poradci.“

- 14 Podle ustanovení § 35 odst. 1 první věty zákona o daňových poradcích může být daňovým poradcem jmenována pouze osoba, která úspěšně složila zkoušku pro daňové poradce nebo byla povinnosti složit tuto zkoušku zproštěna.

Skutkový stav sporu v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že X je kapitálovou společností se sídlem ve Spojeném království a pobočkami v Belgii a Nizozemsku. Předmětem jejího podnikání je podnikové a daňové poradenství a účetnictví. Tato společnost nebyla uznána za společnost poskytující daňové poradenství ve smyslu zákona o daňových poradcích.
- 16 Společnost X poskytuje daňové poradenství několika zmocnitelům usazeným v Německu, které zastupuje ve správních daňových řízeních. Pro účely doručování jmenovala jako zástupce pro přebírání písemností v Německu usazenou společnost A Ltd poskytující kancelářské služby.
- 17 Společnost X připravila daňové přiznání k dani z obratu za rok 2010 pro společnost C Ltd usazenou v Německu. Toto přiznání došlo finančnímu úřadu začátkem roku 2012. Rozhodnutím ze dne 12. března 2012 nicméně tento úřad odmítl na základě čl. 80 odst. 5 daňového řádu uznat společnost X jako zmocněnce společnosti C Ltd v řízení o vyměření daně z obratu za rok 2010. Jako důvod uvedlo to, že společnost X neměla oprávnění poskytovat profesní daňové poradenství.
- 18 Společnost X se obrátila na Finanzgericht Niedersachsen (finanční soud pro Dolní Sasko), který její žalobu zamítl.
- 19 Společnost X podala opravný prostředek „Revision“ k předkládajícímu soudu, který konstatoval, že byly splněny podmínky stanovené v § 80 odst. 5 daňového řádu pro to, aby společnosti X nebylo umožněno vystupovat jako zmocněnec v řízení před finančním úřadem. Společnost X totiž podle něj nemá oprávnění poskytovat profesní daňové poradenství ve smyslu § 3 bodu 3 zákona o daňových poradcích ani § 3a tohoto zákona. Jelikož se však společnost X dovolává článku 5 směrnice 2005/36, článku 16 směrnice 2006/123 a článku 56 SFEU, předkládající soud se táže, zda se jich tato společnost může s úspěchem dovolávat přímo.
- 20 Uvedený soud vysvětluje, že má pochybnosti o situaci, kdy společnost poskytující daňové poradenství, která byla založena v souladu s právními předpisy jednoho členského státu, připraví v členském státě, kde je usazena a kde není činnost daňových poradců regulována, daňové přiznání pro osobu z jiného členského státu a předloží toto přiznání finančnímu úřadu tohoto jiného členského státu, kde je tato činnost regulována právními předpisy.
- 21 Dodává, že Finanzgericht Niedersachsen (finanční soud pro Dolní Sasko) dosud neurčil, zda společnost X ve skutečnosti poskytovala předmětnou službu v členském státě, kde je usazena, tj. v Nizozemském království, či zda je rovněž usazena v členském státě, kde byla tato služba poskytnuta, tj. ve Spolkové republice Německo.
- 22 Předkládající soud však má za to, že tato okolnost nebrání tomu podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Nehledě na to, že sám nemůže doplnit chybějící skutková zjištění, není v této fázi řízení vyloučeno, že Finanzgericht Niedersachsen (finanční soud pro Dolní Sasko), který má pravomoc ke zjištění skutkového stavu, dospěje k závěru, že společnost X poskytovala předmětnou službu v Nizozemsku a není usazena v Německu. Odpovědi Soudního dvora na předložené právní otázky pak podle něj umožní určit, zda a případně jaká zjištění musí Finanzgericht Niedersachsen (finanční soud pro Dolní Sasko) učinit.

- 23 Pokud jde o článek 5 směrnice 2005/36, předkládající soud se táže, zda se toto ustanovení vztahuje na společnosti poskytující služby. Článek 2 odst. 1 této směrnice stanoví, že se směrnice vztahuje na státní příslušníky, přičemž společnosti nezmiňuje, takže by tomu mohl bránit. Je však možné, že by v tomto ohledu bylo nutné brát v úvahu osoby odpovědné za vedení dotýčné společnosti.
- 24 Předkládající soud se dále táže, zda se článek 5 uvedené směrnice vztahuje na službu poskytovanou v rámci výkonu regulované profesní činnosti v hostitelském členském státě, aniž přitom osoby, které jednají za dotýčnou společnost, fyzicky překročí hranice.
- 25 Pokud jde o článek 16 směrnice 2006/123, předkládající soud uvádí, že pokud společnost poskytující daňové poradenství poskytuje službu v členském státě, kde je usazena, lze aplikaci tohoto článku na základě jeho znění vyloučit. Podle uvedeného článku totiž členské státy uznávají právo poskytovatelů služeb poskytovat služby v jiném členském státě, než je stát, v němž jsou usazeni. Tento článek se tedy podle něj nevztahuje na služby poskytnuté na území členského státu usazení.
- 26 Pokud však společnost poskytující daňové poradenství poskytuje služby v jiném členském státě, než ve kterém je usazena, je podle předkládajícího soudu možné, že se článek 16 uvedené směrnice na tyto společnosti nepoužije na základě čl. 17 bodu 6 této směrnice, pokud je v členském státě, kde je služba poskytována, vyhrazeno poskytování daňového poradenství pro určité profese.
- 27 Pokud jde o článek 56 SFEU, předkládající soud má za to, že právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení omezují volný pohyb služeb. Tyto právní předpisy totiž neumožňují, aby byla společnost založená podle právních předpisů jiného členského státu, která má v tomto státě sídlo a za jejíž vedení jsou odpovědní daňoví poradci, uznána v Německu jako společnost poskytující daňové poradenství a mohla v rámci výkonu profesní činnosti toto poradenství svobodně poskytovat. Pro takové uznání je totiž třeba předložit důkaz o odpovědnosti daňových poradců za vedení společnosti, přičemž daňovým poradcem lze jmenovat pouze osobu, která úspěšně složila zkoušku daňového poradce, nebo byla zproštěna povinnosti tuto zkoušku složit.
- 28 Uvedený soud dodává, že společnost, která nemá oprávnění k výkonu profesní činnosti v oblasti daňového poradenství, může být podle § 3a zákona o daňových poradcích oprávněna na území Spolkové republiky Německo maximálně k poskytování dočasného a příležitostného daňového poradenství. Toto ustanovení však nepokrývá služby, které společnost poskytuje v jiném členském státě, pokud se osoby jednající jménem této společnosti nepřemisťují na území Spolkové republiky Německo.
- 29 Předkládající soud se tedy táže, zda je toto omezení volného pohybu služeb odůvodněné naléhavým důvodem obecného zájmu. Takové odůvodnění by podle něj mohlo být dáno potřebou zajistit dodržování daňových právních předpisů a zabránit daňovým únikům, na kterou právě cílí právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení. Omezení přístupu k činnosti daňového poradce na určité osoby či společnosti má konkrétně zaručit poplatníkům kvalifikovanou pomoc při plnění jejich daňových povinností.
- 30 Uvedený soud dále podotýká, že poplatníci musí být rovněž chráněni před škodou, která může vzniknout v důsledku rad poskytnutých v oblasti daní osobami bez požadované odborné či osobní kvalifikace. Oprávnění ve smyslu § 3 zákona o daňových poradcích proto přispívá i k ochraně zájmů poplatníků, kterým jsou jakožto spotřebitelům poskytovány poradenské služby.
- 31 Předkládající soud rovněž uvádí, že s ohledem na komplexnost německé daňové právní úpravy a neustálé změny v úpravě daní se právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení jeví jako vhodné a nezbytné k dosažení výše uvedených cílů.

32 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Brání článek 5 směrnice [2005/36] omezení volného pohybu služeb v případě, že společnost poskytující daňové poradenství založená podle právních předpisů členského státu vypracuje v členském státě, v němž je usazena a v němž činnost v oblasti daňového poradenství není regulována, daňové přiznání pro příjemce této služby v jiném členském státě a podá je u finančního úřadu tohoto jiného členského státu, přičemž v tomto jiném členském státě vnitrostátní předpisy stanoví, že společnost poskytující daňové poradenství musí – aby byla oprávněna poskytovat profesní daňové poradenství – být uznána a za její vedení musí být odpovědní daňoví poradci?
- 2) Může se společnost poskytující daňové poradenství za okolností uvedených v první otázce s úspěchem dovolávat čl. 16 odst. 1 a 2 směrnice 2006/123, a to nezávisle na tom, ve kterém z obou těchto členských států předmětnou službu poskytuje?
- 3) Musí být článek 56 SFEU vykládán v tom smyslu, že za okolností uvedených v první otázce brání omezení volného pohybu služeb vyplývajícímu z předpisů platných v členském státě příjemce služeb, jestliže společnost poskytující daňové poradenství není usazena v členském státě příjemce služeb?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

- 33 Podstatou otázek předkládajícího soudu je to, zda poskytování takových služeb, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, spadá do působnosti článku 5 směrnice 2005/36, čl. 16 odst. 1 a 2 směrnice 2006/123 a článku 56 SFEU.
- 34 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, otázky vychází z premisy, že společnost X poskytuje z Nizozemska profesní daňové poradenství klientům ve Spolkové republice Německo, aniž se osoby jednající za tuto společnost přemísťují na německé území.
- 35 Je třeba uvést, že článek 5 směrnice 2005/36 se na poskytování takových služeb nevztahuje. Odstavec 2 tohoto článku totiž výslovně stanoví, že ustanovení hlavy II této směrnice včetně uvedeného článku 5 se použijí pouze, pokud se poskytovatel služby přemísť na území hostitelského členského státu. O tento případ se přitom nejedná u takových služeb, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení.
- 36 Pokud jde dále o čl. 16 odst. 1 a 2 směrnice 2006/123, je třeba připomenout, že na základě čl. 17 bodu 6 této směrnice se článek 16 této směrnice v každém případě nepoužije na záležitosti, na něž se vztahuje hlava II směrnice 2005/36, a na požadavky v členském státě, v němž je služba poskytována, které vyhrazují činnost konkrétní profesi.
- 37 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, taková právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, vymezuje podmínky pro výkon činnosti spočívající v profesním daňovém poradenství a zakazuje tuto činnost vykonávat osobám, které podmínky pro její výkon nesplňují. Je tedy třeba mít za to, že jde o úpravu, která vyhrazuje činnost konkrétní profesi ve smyslu článku 17 bod 6 směrnice 2006/123.

- 38 Za těchto podmínek, jak uvedl generální advokát v bodě 53 stanoviska, jsou požadavky stanovené takovou právní úpravou vyňaty z působnosti článku 16 uvedené směrnice, a to na základě jejího článku 17 bodu 6.
- 39 Na tomto výkladu nemění nic skutečnost, že poskytování takových služeb, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, nespadá, jak vyplývá z bodu 35 tohoto rozsudku, do působnosti hlavy II směrnice 2005/36. Jak totiž potvrzuje samotné znění článku 17 bod 6 směrnice 2006/123, výjimka stanovená v tomto ustanovení se neomezuje pouze na oblasti upravené v hlavě II.
- 40 Z toho vyplývá, že na takové služby, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, se nevztahuje ani článek 5 směrnice 2005/36, ani čl. 16 odst. 1 a 2 směrnice 2006/123.
- 41 Taková služba, jako je služba dotčená ve věci v původním řízení, však má přeshraniční povahu, takže se uplatní článek 56 SFEU (obdobně viz rozsudek OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, bod 68).
- 42 Za těchto podmínek je třeba odpovědět pouze na třetí otázku.

Ke třetí otázce

- 43 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 56 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání první úpravě členského státu, která vymezuje podmínky pro výkon profesního daňového poradenství a omezuje volný pohyb služeb poskytovaných společnostmi poskytující daňové poradenství, která byla založena v souladu s právními předpisy jiného členského státu, kde je usazena, a v tomto jiném členském státě, kde není činnost daňových poradců regulována, připravuje daňové příznání pro příjemce v prvním členském státě a předkládá ho finančnímu úřadu tohoto prvního státu.
- 44 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v případě, kdy nejsou harmonizovány podmínky přístupu k povolání, mohou členské státy vymezit znalosti a kvalifikaci nezbytné k výkonu tohoto povolání (viz zejména rozsudek Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, bod 48 a citovaná judikatura).
- 45 Vzhledem k tomu, že podmínky přístupu k profesi daňového poradce nejsou dosud harmonizovány na unijní úrovni, je definování těchto podmínek nadále v pravomoci členských států. (obdobně viz rozsudek Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, bod 49).
- 46 Z toho vyplývá, že v projednávané věci unijní právo nebrání tomu, aby německá právní úprava podřídila přístup k uvedené činnosti podmínce, že uchazeč má znalosti a kvalifikaci považované za nezbytné (obdobně viz rozsudek Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, bod 50).
- 47 To však nemění nic na tom, že členské státy musí při výkonu pravomocí v této oblasti dodržovat základní svobody zaručené Smlouvou o FEU (rozsudek Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, bod 51 a citovaná judikatura).
- 48 Pokud jde o volný pohyb služeb, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že článek 56 SFEU vyžaduje nejen odstranění jakékoli diskriminace poskytovatele služeb z důvodu jeho státní příslušnosti nebo okolnosti, že je usazen v jiném členském státě, než je stát, v němž musí být služba poskytnuta, ale rovněž odstranění jakéhokoli omezení, byť uplatňovaného bez rozdílu jak na tuzemské poskytovatele, tak na poskytovatele z jiných členských států, je-li takové povahy, že může zakazovat činnosti poskytovatele usazeného v jiném členském státě, kde legálně poskytuje obdobné služby, být na překážku těmto činnostem nebo je činit méně atraktivními (viz zejména rozsudek Konstantinides, C-475/11 EU:C:2013:542, bod 44).

- 49 Jak generální advokát uvedl v bodech 66 a 67 stanoviska, taková právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, omezuje volný pohyb služeb. Tím, že výkon profesního daňového poradenství na straně společnosti poskytující daňové poradenství podmiňuje předchozím souhlasem a udělení tohoto souhlasu podmiňuje tím, že vedení této společnosti bude mít příslušnou kvalifikaci, naprosto znemožňuje společnosti poskytující daňové poradenství, která je usazena v jiném členském státě, kde je výkon této činnosti legální, avšak není regulován, aby poskytovala služby v Německu.
- 50 Je sice pravda, že společnost poskytující daňové poradenství, která nemá oprávnění k výkonu profesního daňového poradenství, může podle § 3a zákona o daňových poradcích, poskytovat dočasně a příležitostně daňové poradenství na území Spolkové republiky Německo.
- 51 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem, které jsou shrnuty v bodě 28 tohoto rozsudku, však vyplývá, že toto ustanovení se nevztahuje na poskytování takových služeb, jako jsou služby dotčené ve věci v původním řízení, u nichž nedochází k fyzickému přesunu poskytovatele do hostitelského členského státu.
- 52 Pokud jde o odůvodnění omezení vyplývajícího z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle ustálené judikatury platí, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit výkonu základních svobod zaručených Smlouvou nebo jej činit méně přitažlivým, mohou být přípustná pouze za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit jeho uskutečnění a nepřekračují meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné (viz zejména rozsudek Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, bod 50).
- 53 Obecně je třeba uvést, že bránění daňovým únikům a ochrana spotřebitelů, které podle předkládacího rozhodnutí patří k cílům sledovaným právními předpisy dotčenými ve věci v původním řízení, jsou jedněmi z cílů, které lze považovat za naléhavé důvody obecného zájmu, jež mohou odůvodnit omezení volného pohybu služeb (v tomto smyslu viz rozsudky Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, bod 51 a citovaná judikatura, jakož i Komise v. Španělsko, C-678/11, EU:C:2014:2434, bod 45 a citovaná judikatura).
- 54 Podle ustálené judikatury Soudního dvora však musí vnitrostátní orgány zajistit zejména to, že kvalifikace získaná v jiných členských státech bude odpovídajícím způsobem uznávána a bude k ní řádně přihlíženo (viz rozsudek Peñarroja Fa, C-372/09 a C-373/09, EU:C:2011:156, bod 58 a citovaná judikatura).
- 55 V projednávaném případě nicméně ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by právní úprava dotčená ve věci v původním řízení umožňovala v případě služeb poskytovaných bez fyzického pohybu poskytovatele služeb či osob jednajících za něj přes hranice, aby byla kvalifikace daňového poradce, kterou tento poskytovatel či tyto osoby získaly v jiném členském státě, odpovídajícím způsobem uznána a bylo k ní řádně přihlédnuto.
- 56 Skutečnost, že takový poskytovatel služeb daňového poradenství, jako je společnost X, má povinnost jednoduše předem ohlásit orgánům členského státu, kde je výkon profesního daňového poradenství regulován a kde tento poskytovatel hodlá takové služby poskytovat, svůj záměr tuto činnost vykonávat, v zásadě nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v bránění daňovým únikům a ochraně spotřebitele, které sleduje taková právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení. Taková povinnost umožňuje těmto orgánům ověřit kvalifikaci, kterou uvedený poskytovatel či fyzické osoby, které za něj poskytují dotýcnou službu v jiných členských státech, nabyly případně i praxí v konkrétní daňové oblasti, v níž hodlá vykonávat činnost (obdobně viz rozsudek Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, body 57 a 58 a citovaná judikatura).
- 57 Jak však vyplývá z bodu 28 tohoto rozsudku, ustanovení, které podle finančního úřadu a Spolkové republiky Německo umožňuje takové uznání a zohlednění, tj. § 3a zákona o daňových poradcích, se podle informací předložených předkládajícím soudem na poskytování takových služeb nevztahuje.

- 58 Za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, by dále orgány členského státu nemohly v každém případě vůči takovému poskytovateli služeb, jako je společnost X, namítat, že případně nedodržel pravidla stanovená takovým ustanovením, jako je § 3a zákona o daňových poradcích, neboť podmínky uplatnění tohoto ustanovení na tuto společnost jsou nejasné.
- 59 Zásada právní jistoty totiž konkrétně vyžaduje, aby byla právní úprava jasná a přesná a její účinky byly předvídatelné, zejména pokud může vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky (viz rozsudek *Berlington Hungary* a další, C-98/14, EU:C:2015:386, bod 77 a citovaná judikatura).
- 60 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání první úpravě členského státu, která vymezuje podmínky pro výkon profesního daňového poradenství a omezuje volný pohyb služeb poskytovaných společnostmi poskytující daňové poradenství, jež byla založena v souladu s právními předpisy jiného členského státu, kde je usazena, a v tomto jiném členském státě, kde není činnost daňových poradců regulována, připravuje daňové přiznání pro příjemce v prvním členském státě a předkládá ho finančnímu úřadu tohoto prvního státu, a odpovídajícím způsobem neuznává a řádně nezohledňuje kvalifikaci, kterou uvedená společnost či fyzické osoby poskytující za ni daňové poradenství získaly v jiných členských státech.

K nákladům řízení

- 61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání první úpravě členského státu, která vymezuje podmínky pro výkon profesního daňového poradenství a omezuje volný pohyb služeb poskytovaných společnostmi poskytující daňové poradenství, jež byla založena v souladu s právními předpisy jiného členského státu, kde je usazena, a v tomto jiném členském státě, kde není činnost daňových poradců regulována, připravuje daňové přiznání pro příjemce v prvním členském státě a předkládá ho finančnímu úřadu tohoto prvního státu, a odpovídajícím způsobem neuznává a řádně nezohledňuje kvalifikaci, kterou uvedená společnost či fyzické osoby poskytující za ni daňové poradenství získaly v jiných členských státech.

Podpisy.