



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

17 päivänä joulukuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Ammattipätevyyden tunnustaminen — Direktiivi 2005/36/EY — 5 artikla —
Palvelujen tarjoamisen vapaus — Direktiivi 2006/123/EY — 16 artikla ja 17 artiklan 6 alakohta —
SEUT 56 artikla — Jäsenvaltioon sijoittautunut veroneuvontaa harjoittava yhtiö, joka tarjoaa palveluja
toisessa jäsenvaltiossa — Jäsenvaltion säännöstö, jonka mukaan veroneuvontaa harjoittavat yhtiöt on
rekisteröitävä ja hyväksyttävä

Asiassa C-342/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof
(liittovaltion veroasioita käsittelevä ylin tuomioistuin, Saksa) on esittänyt 20.5.2014 tekemällään
päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.7.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

X-Steuerberatungsgesellschaft

vastaan

Finanzamt Hannover-Nord,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen, joka hoitaa neljännen jaoston
puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (esittelevä tuomari) ja
K. Jürimäe,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.5.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- X-Steuerberatungsgesellschaft, edustajinaan Belastingadviseur H.-P. Taplick ja Rechtsanwalt K. Hübner,
- Finanzamt Hannover-Nord, asiamiehinnään S. Rechlin ja B. Beckmann,
- Saksan hallitus, asiamiehinnään T. Henze ja B. Beutler,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. Bulterman, M. de Ree ja B. Koopman,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls, H. Støvlbæk ja H. Tserepa-Lacombe,
kuultuaan julkisasiamiehen 1.10.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee ammattipätevyyden tunnustamisesta 7.9.2005 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/36/EY (EUVL L 255, s. 22), sellaisena kuin se on muutettuna 11.7.2012 annetulla komission asetuksella (EU) N:o 623/2012 (EUVL L 180, s. 9; jäljempänä direktiivi 2005/36), 5 artiklan, palveluista sisämarkkinoilla 12.12.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/123/EY (EUVL L 376, s. 36) 16 artiklan ja SEUT 56 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat X-Steuerberatungsgesellschaft (jäljempänä X) ja Finanzamt Hannover-Nord (Pohjois-Hannoverin verotoimisto, jäljempänä verotoimisto) ja jossa on kyse siitä, että verotoimisto on kieltäytynyt hyväksymästä X:ää erään yhtiön asiamieheksi liikevaihtoveron vahvistamista koskevan menettelyn yhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2005/36

- 3 Direktiivin 2005/36 1 artiklassa, jonka otsikko on ”Tarkoitus”, säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan säännöt, joiden mukaisesti jäsenvaltion, joka vaatii säännellyn ammatin harjoittamisen aloittamiseksi tai sen harjoittamiseksi alueellaan määrättyä ammattipätevyyttä (jäljempänä ’vastaanottava jäsenvaltio’), on tunnustettava kyseisen ammatin harjoittamisen aloittamiseen ja sen harjoittamiseen ammattipätevyys, joka on hankittu yhdessä tai useammassa muussa jäsenvaltiossa – – ja joka antaa kyseisen pätevyyden haltijalle oikeuden harjoittaa siellä samaa ammattia.”

- 4 Kyseisen direktiivin 2 artiklan, jonka otsikko on ”Soveltaisala”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan niihin jäsenvaltion kansalaisiin, jotka haluavat harjoittaa säänneltyä ammattia joko itsenäisinä ammatinharjoittajina tai palkattuina työntekijöinä, vapaiden ammattien harjoittajat mukaan luettuina, muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa he ovat hankkineet ammattipätevyytensä.”

- 5 Mainitun direktiivin II osastossa, jonka otsikko on ”Palvelujen tarjoamisen vapaus”, on saman direktiivin 5 artikla, jonka otsikko on ”Palvelujen tarjoamisen vapauden periaate”. Kyseisessä 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot eivät voi mistään ammattipätevyyteen liittyvästä syystä rajoittaa palvelujen tarjoamisen vapautta toisessa jäsenvaltiossa,

- a) jos palvelun tarjoaja on laillisesti sijoittautunut jäsenvaltioon (jäljempänä ’sijoittautumisjäsenvaltio’) harjoittaakseen siellä samaa ammattia, ja

b) palvelun tarjoajan muuttaessa, jos palvelun tarjoaja on harjoittanut asianomaista ammattia sijoittautumisjäsenvaltiossa vähintään kahden vuoden ajan viimeisten kymmenen vuoden aikana, mikäli ammatti ei ole säännelty sijoittautumisjäsenvaltiossa. Kahden vuoden kokemusta koskevaa ehtoa ei sovelleta, jos joko ammatti tai ammattiin johtava koulutus on säännelty – –.

2. Tämän osaston säännöksiä sovelletaan ainoastaan, jos palvelun tarjoaja siirtyy vastaanottavan jäsenvaltion alueelle harjoittaakseen väliaikaisesti ja satunnaisesti 1 kohdassa tarkoitettua ammattia.

– –”

Direktiivi 2006/123

6 Direktiivin 2006/123 16 artiklan, jonka otsikko on ”Palvelujen tarjoamisen vapaus”, 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on kunnioitettava palveluntarjoajien oikeutta tarjota palvelujaan muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon he ovat sijoittautuneet.

Jäsenvaltion, jossa palvelu tarjotaan, on varmistettava, että palvelutoiminta voidaan aloittaa ja sitä voidaan harjoittaa jäsenvaltion alueella vapaasti.

– –

2. Jäsenvaltiot eivät voi rajoittaa sellaisen palveluntarjoajan vapautta tarjota palveluja, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, asettamalla seuraavia vaatimuksia:

– –”

7 Kyseisen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Lisäpoikkeukset palvelujen tarjoamisen vapaudesta”, säädetään seuraavaa:

”Edellä olevaa 16 artiklaa ei sovelleta

– –

6) direktiivin [2005/36] II osaston soveltamisalaan kuuluviin asioihin sekä siinä jäsenvaltiossa, missä palvelu toteutetaan, voimassa oleviin vaatimuksiin, joilla jonkin toiminnan harjoittaminen sallitaan vain säänneltynä ammattina;

– –”

Saksan oikeus

8 Yleisen verolain (Abgabenordnung), sellaisena kuin se oli voimassa pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson aikana (jäljempänä yleinen verolaki), 80 §:n 5 momentin mukaan asiamiehiä ja avustajia, jotka antavat ammatillista apua veroasioissa, vaikka niillä ei ole kelpoisuutta siihen, ei voida hyväksyä edustamaan tai avustamaan päämiehiään tai asiakkaitaan veroviranomaisissa.

9 Veroneuvontaa koskevan lain (Steuerberatungsgesetz; BGBl. 1975 I, s. 2735), sellaisena kuin se oli voimassa pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson aikana (jäljempänä veroneuvontaa koskeva laki), 2 §:n ensimmäisen virkkeen mukaan ainoastaan siihen kelpoiset henkilöt ja yhdistykset voivat antaa ammatillista apua veroasioissa.

10 Veroneuvontaa koskevan lain 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Ammatillista apua veroasioissa voivat antaa

- 1) veroneuvojat, veroasiamiehet, asianajajat, jäsenvaltioon sijoittautuneet eurooppalaiset asianajajat, tilintarkastajat ja valantehneet kirjanpitäjät,
- 2) henkilöyhtiöt, joiden osakkaita ovat yksinomaan 1 kohdassa mainitut henkilöt,
- 3) veroneuvontaa harjoittavat yhtiöt, asianajajan ammattia harjoittavat yhtiöt, tilintarkastusyhteisöt ja -yhtiöt.”

11 Väliaikaisesta ja satunnaisesta avustamisesta veroasioissa säädetään veroneuvontaa koskevan lain 3a §:ssä, jolla pannaan täytäntöön direktiivi 2005/36 siltä osin kuin on kyse toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden henkilöiden ja yhdistysten Saksassa antamasta ammatillisesta avusta veroasioissa. Kyseisessä pykälässä säädetään seuraavaa:

”1. Henkilöillä, jotka ovat ammatillisesti sijoittautuneet toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon tai Euroopan talousalueesta [2.5.1992] tehdyn sopimuksen [(EYVL 1994, L 1, s. 3)] sopimuspuolena olevaan valtioon tai Sveitsiin ja joilla on siellä kelpoisuus antaa ammatillista apua veroasioissa sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaisesti, on kelpoisuus antaa väliaikaisesti ja satunnaisesti ammatillista apua veroasioissa Saksan liittotasavallan alueella. Se, miten laaja kelpoisuus antaa ammatillista apua veroasioissa on Saksassa, riippuu kyseisen kelpoisuuden laajuudesta sijoittautumisvaltiossa. Kyseisiin henkilöihin sovelletaan samoja ammatillisia sääntöjä kuin 3 §:ssä mainittuihin henkilöihin heidän toimiessaan Saksassa. Jos ammattia ja kyseiseen ammattiin johtavaa koulutusta ei säännellä sijoittautumisvaltiossa, henkilöllä on kelpoisuus antaa ammatillista apua veroasioissa Saksassa ainoastaan, jos henkilö on harjoittanut kyseistä ammattia sijoittautumisvaltiossa vähintään kahden vuoden ajan viimeisten kymmenen vuoden aikana. – –

2. Edellä olevassa 1 momentissa tarkoitettu ammatillinen apu veroasioissa on sallittua ainoastaan, jos henkilö tekee ennen ensimmäisen palvelun tarjoamista Saksassa kirjallisen ilmoituksen toimivaltaiselle viranomaiselle.

– –

Henkilön ilmoituksen on sisällettävä:

– –

- 5) todistus siitä, että henkilö on sijoittautunut laillisesti Euroopan unionin jäsenvaltioon tai Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolena olevaan valtioon tai Sveitsiin antaakseen siellä ammatillista apua veroasioissa ja että kyseisen toiminnan harjoittamista ei ole todistuksen esittämisajankohtana kielletty häneltä edes tilapäisesti,
- 6) näyttö ammatillisesta pätevyydestä,
- 7) näyttö siitä, että henkilö on harjoittanut kyseistä ammattia sijoittautumisvaltiossa vähintään kahden vuoden ajan viimeisten kymmenen vuoden aikana, jos ammattia ja kyseistä ammattia varten vaadittua koulutusta ei säännellä sijoittautumisvaltiossa,

– –”

12 Veroneuvontaa koskevan lain 5 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Muut kuin 3 [ja] 3a – – §:ssä tarkoitetut henkilöt ja yhdistykset eivät saa antaa ammatillista apua veroasioissa eivätkä etenkään antaa ammatillisia neuvoja veroasioissa.”

13 Veroneuvontaa koskevan lain 32 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Veroneuvojen, veroasiamiesten ja veroneuvontaa harjoittavien yhtiöiden on annettava ammatillista apua veroasioissa tämän lain säännösten mukaisesti.

2. Veroneuvoilta ja veroasiamiehiltä edellytetään nimitystä; he ovat vapaan ammatin harjoittajia. Heidän toimintansa ei ole kaupallista toimintaa.

3. Veroneuvontaa harjoittavilta yhtiöiltä edellytetään hyväksyntää. Hyväksyntä edellyttää todistusta siitä, että veroneuvojat johtavat yhtiötä vastuullisesti.”

14 Veroneuvontaa koskevan lain 35 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan ainoastaan henkilö, joka on suorittanut menestyksekkäästi veroneuvojan tutkinnon tai joka on vapautettu kyseisestä tutkinnosta, voidaan nimittää veroneuvojaksi.

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että X on Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukaan perustettu pääomayhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jolla on toimipaikka Belgiassa ja Alankomaissa. Yhtiön toimialana on yritysneuvonta, veroneuvonta ja kirjanpito. Sitä ei ole hyväksytty veroneuvontaa koskevassa laissa tarkoitetuksi veroneuvontaa harjoittavaksi yhtiöksi.

16 X neuvoa useita Saksaan sijoittautuneita toimeksiantajia veroasioissa ja edustaa niitä verotusta koskevissa hallinnollisissa menettelyissä. Se on nimennyt postilähetyksen vastaanottamiseen valtuutetuksi A Ltd:n, joka on toimistopalveluja tarjoava Saksaan sijoittautunut yritys.

17 X osallistui Saksaan sijoittautuneen C Ltd:n kalenterivuotta 2010 koskevan liikevaihtoveroilmoituksen laatimiseen. Kyseinen ilmoitus saapui vuoden 2012 alussa verotoimistoon. Verotoimisto kieltäytyi 12.3.2012 tekemällään päätöksellä yleisen verolain 80 §:n 5 momentin nojalla hyväksymästä X:ää C Ltd:n asiamieheksi liikevaihtoveron vahvistamista vuodelle 2010 koskevassa menettelyssä. Perusteluna todettiin, ettei X:llä ollut kelpoisuutta antaa ammatillista apua veroasioissa.

18 X saattoi asian vireille Finanzgericht Niedersachsenissa (Ala-Saksin veroasioita käsittelevä tuomioistuin), joka hylkäsi sen kanteen.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, jolle X on tehnyt Revision-valituksen, toteaa, että yleisen verolain 80 §:n 5 momentin edellytykset, jotka oikeuttavat, ettei X saa toimia asiamiehenä veroviranomaisissa, ovat täyttyneet. X:llä ei näet ole kelpoisuutta antaa ammatillista apua veroasioissa veroneuvontaa koskevan lain 3 §:n 3 kohdan eikä kyseisen lain 3a §:n nojalla. Koska X viittaa kuitenkin muun muassa direktiivin 2005/36 5 artiklaan, direktiivin 2006/123 16 artiklaan ja SEUT 56 artiklaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voiko X vedota menestyksekkäästi suoraan kyseisiin säännöksiin ja määräyksiin.

20 Mainittu tuomioistuin selittää pohtivansa sellaisen veroneuvontaa harjoittavan yhtiön tilannetta, joka on perustettu jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, joka laatii siinä jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut ja jossa veroneuvontaa koskevaa toimintaa ei ole säännelty, veroilmoituksen toisessa

jäsenvaltiossa sijaitsevalle palvelun vastaanottajalle ja joka välittää kyseisen ilmoituksen viimeksi mainitun jäsenvaltion, jonka kansallisissa säännöksissä kyseistä toimintaa säännellään, veroviranomaisille.

- 21 Se täsmentää, että Finanzgericht Niedersachsen (Ala-Saksin veroasioita käsittelevä tuomioistuin) ei ole vielä määrittänyt, onko X tosiasiallisesti tarjonnut kyseessä olevan palvelun siinä jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut, eli Alankomaiden kuningaskunnassa, tai onko se sijoittautunut myös kyseisen palvelun vastaanottajan jäsenvaltioon eli Saksan liittotasavaltaan.
- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, ettei kyseinen seikka estä esittämästä ennakkoratkaisupyyntöä. Riippumatta näet siitä, ettei se itse voisi suorittaa puuttuvia tosiseikkoja koskevia toteamuksia, tässä menettelyn vaiheessa on mahdollista, että Finanzgericht Niedersachsen (Ala-Saksin veroasioita käsittelevä tuomioistuin), jonka tehtävänä on todeta tosiseikat, on sitä mieltä, että X on tarjonnut kyseessä olevan palvelun Alankomaissa eikä se ole sijoittautunut Saksaan. Unionin tuomioistuimen esitettyihin oikeuskysymyksiin antamien vastausten avulla on tämän johdosta mahdollista määrittää yhtäältä, onko Finanzgericht Niedersachsenin (Ala-Saksin veroasioita käsittelevä tuomioistuin) esitettävä toteamuksia, ja toisaalta mahdollisesti niiden kohde.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii direktiivin 2005/36 5 artiklan osalta yhtäältä kysymystä siitä, onko kyseinen säännös todellakin sovellettavissa palveluja tarjoavaan yhtiöön. Se, että kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään direktiivin soveltamisesta yksinomaan kansalaisiin eikä yhtiöihin, voisi näet estää tämän soveltamisen. On kuitenkin myös mahdollista, että tässä yhteydessä on otettava huomioon henkilöt, jotka johtavat tarkasteltavana olevaa yhtiötä vastuullisesti.
- 24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin miettii toisaalta, sovelletaanko mainitun direktiivin 5 artiklaa palveluun, joka kuuluu vastaanottavassa jäsenvaltiossa säännellyn ammatin harjoittamisen piiriin mutta jonka tarkasteltavana olevan yhtiön lukuun toimivat henkilöt suorittavat ylittämättä rajaa fyysisesti.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa direktiivin 2006/123 16 artiklan osalta, että jos veroneuvontaa harjoittava yhtiö tarjoaa palvelun siinä jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut, kyseinen artikla saatettaisiin sen sanamuodon mukaan jättää soveltamatta. Mainitun artiklan mukaan näet jäsenvaltioiden on kunnioitettava palveluntarjoajien oikeutta tarjota palvelujaan muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon he ovat sijoittautuneet. Sijoittautumisjäsenvaltion alueella tarjotut palvelut eivät näin ollen saisi kuulua saman artiklan piiriin.
- 26 Jos veroneuvontaa harjoittava yhtiö tarjoaa sitä vastoin palvelut muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut, mainitun direktiivin 16 artiklaa ei kyseisen direktiivin 17 artiklan 6 alakohdan mukaan voitaisi soveltaa kyseisiin palveluihin, koska jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan, veroneuvonnan harjoittaminen sallitaan vain säänneltynä ammattina.
- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo SEUT 56 artiklan osalta, että pääasiassa kyseessä oleva säännöstö merkitsee palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamista. Kyseisen säännösten mukaan yhtiötä, joka on perustettu toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, jonka kotipaikka on kyseisessä valtiossa ja jota veroneuvojat eivät johda vastuullisesti, ei näet voida hyväksyä Saksassa veroneuvontaa harjoittavaksi yhtiöksi eikä se voi vapaasti antaa ammatillista apua veroasioissa. Tällainen hyväksyminen edellyttää näet sen osoittamista, että veroneuvojat johtavat yhtiötä vastuullisesti, ja tällöin ainoastaan henkilö, joka on suorittanut menestyksekkäästi veroneuvojan tutkinnon tai on vapautettu siitä, voidaan nimittää veroneuvojaksi.
- 28 Mainittu tuomioistuin toteaa vielä, että yhtiö, jolla ei ole kelpoisuutta antaa ammatillista apua veroasioissa, voi veroneuvontaa koskevan lain 3a §:n mukaan olla enintään kelpoinen antamaan väliaikaisesti ja satunnaisesti apua veroasioissa Saksan liittotasavallan alueella. Kyseinen säännös ei kata kuitenkaan palveluja, joita yhtiö tarjoaa toisessa jäsenvaltiossa siten, etteivät kyseisen yhtiön nimissä toimivat henkilöt siirry Saksan liittotasavallan alueelle.

- 29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen, onko kyseinen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus oikeutettavissa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä. Sen mielestä tällaisena oikeuttamisperusteena voisi olla verosäännösten noudattamisen varmistamisen ja veronkierron estämisen tarve, joka on nimenomaisesti pääasiassa kyseessä olevan säännösten tavoitteena. Sillä, että vain tietyille henkilöille tai määrätyille yhtiöille annetaan mahdollisuus alkaa harjoittaa veroneuvontaa, pyritään erityisesti varmistamaan, että verovelvolliset saavat pätevää apua verovelvollisuuksiaan täyttäessään.
- 30 Mainittu tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että verovelvollisia on myös suojeltava haitoilta, joita heille voi koitua siitä, että heitä neuvovat veroasioissa henkilöt, joilla ei ole tähän tarvittavaa ammatillista tai henkilökohtaista pätevyyttä. Veroneuvontaa koskevan lain 3 §:ssä säädetyllä kelpoisuudella pyritään näin ollen myös suojaamaan niiden verovelvollisten etuja, joille neuvontapalveluja tarjotaan kuluttajina.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo myös, että kun otetaan huomioon Saksan vero-oikeuden monitahoisuus ja verosääntöjen jatkuvat muutokset, pääasiassa kyseessä oleva säännöstö on tarpeellinen edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi ja tähän soveltuva.
- 32 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof (liittovaltion veroasioita käsittelevä ylin tuomioistuin) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko [direktiivin 2005/36] 5 artikla esteenä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamiselle siinä tapauksessa, että jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettu veroneuvontaa harjoittava yhtiö laatii sijoittautumisjäsenvaltiossaan, jossa veroneuvontaa ei säännellä, toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun vastaanottajan veroilmoituksen ja välittää sen veroviranomaisille, ja toisen jäsenvaltion kansallisissa säännöksissä säädetään, että veroneuvontaa harjoittava yhtiö tarvitsee hyväksynnän saadakseen kelpoisuuden antaa ammatillista apua veroasioissa ja että veroneuvojien on johdettava yhtiötä vastuullisesti?
- 2) Voiko veroneuvontaa harjoittava yhtiö vedota ensimmäisessä kysymyksessä mainituissa olosuhteissa menestyksellisesti direktiivin [2006/123] 16 artiklan 1 ja 2 kohtaan riippumatta siitä, kummassa jäsenvaltiossa se tarjoaa palvelua?
- 3) Onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että se estää ensimmäisessä kysymyksessä mainituissa olosuhteissa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen palvelun vastaanottajan jäsenvaltion voimassa olevissa säännöksissä, jos veroneuvontaa harjoittava yhtiö ei ole sijoittautunut palvelun vastaanottajan jäsenvaltioon?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

- 33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kysymyksillään alustavasti sitä, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen tarjoaminen direktiivin 2005/36 5 artiklan, direktiivin 2006/123 16 artiklan 1 ja 2 kohdan ja/tai SEUT 56 artiklan soveltamisalaan.
- 34 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, kysymyksissä lähdetään siitä, että X antaa Alankomaista käsin ja ilman, että kyseisen yhtiön nimissä toimivat henkilöt siirtyvät Saksan liittotasavallan alueelle, asiakkaille Saksassa ammatillista apua veroasioissa.

- 35 On kuitenkin korostettava yhtäältä, että tällainen palvelujen tarjoaminen ei kuulu direktiivin 2005/36 5 artiklan soveltamisalaan. Kyseisen artiklan 2 kohdassa säädetään näet nimenomaisesti, että direktiivin II osaston, mukaan lukien mainitun 5 artiklan, säännöksiä sovelletaan ainoastaan, jos palvelun tarjoaja siirtyy vastaanottavan jäsenvaltion alueelle. Tästä ei ole kyse pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten palvelujen tarjoamisen osalta.
- 36 Direktiivin 2006/123 16 artiklan 1 ja 2 kohdan osalta on toisaalta huomautettava, että mainitun direktiivin 17 artiklan 6 alakohdan mukaan on joka tapauksessa niin, ettei kyseisen direktiivin 16 artiklaa sovelleta direktiivin 2005/36 II osaston soveltamisalaan kuuluviin asioihin eikä siinä jäsenvaltiossa, missä palvelu toteutetaan, voimassa oleviin vaatimuksiin, joilla jonkin toiminnan harjoittaminen sallitaan vain säänneltynä ammattina.
- 37 Kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa säännöstössä määritellään edellytykset ammatillisen avun antamista veroasioissa koskevan toiminnan aloittamiselle ja kielletään se niiltä, jotka eivät täytä kyseisen toiminnan harjoittamisen edellytyksiä. On siis katsottava, että kyseisessä säännöstössä toiminnan harjoittaminen sallitaan vain säänneltynä ammattina direktiivin 2006/123 17 artiklan 6 alakohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 38 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa korostanut, tällaisesta säännöstöstä seuraavat vaatimukset jäävät siis kyseisen direktiivin 17 artiklan 6 alakohdan mukaan mainitun direktiivin 16 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.
- 39 Tätä tulkintaa ei voida kyseenalaistaa sillä, että – kuten tämän tuomion 35 kohdasta ilmenee – pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen tarjoaminen ei kuulu direktiivin 2005/36 II osaston alaan. Kuten direktiivin 2006/123 17 artiklan 6 alakohdan sanamuotokin osoittaa, kyseisen säännöksen mukainen soveltamisalan ulkopuolelle jättäminen ei koske pelkästään mainitun II osaston soveltamisalaan kuuluvia asioita.
- 40 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen tarjoaminen ei kuulu direktiivin 2005/36 5 artiklan eikä direktiivin 2006/123 16 artiklan 1 ja 2 kohdan soveltamisalaan.
- 41 Sitä vastoin pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelu on valtioiden rajat ylittävä, joten SEUT 56 artiklaa sovelletaan (ks. analogisesti tuomio OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, 68 kohta).
- 42 Näissä olosuhteissa on vastattava yksinomaan kolmanteen kysymykseen.

Kolmas kysymys

- 43 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustele kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion säännöstössä, jossa määritellään ammatillisen avun antamista veroasioissa koskevan toiminnan aloittamisen edellytykset, rajoitetaan sellaisen veroneuvontaa harjoittavan yhtiön palvelujen tarjoamisen vapautta, joka on perustettu sellaisen toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, johon kyseinen yhtiö on sijoittautunut, ja joka laatii viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, jossa veroneuvontaa koskevaa toimintaa ei ole säännelty, tuohon ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun vastaanottajan veroilmoituksen ja välittää sen kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisille.
- 44 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kun tiettyyn ammattiin pääsyn edellytyksiä ei ole yhdenmukaistettu, jäsenvaltioilla on oikeus määritellä tämän ammatin harjoittamisen edellyttämät tiedot ja pätevyys (ks. mm. tuomio Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 45 Koska ammatillisen avun antamista veroasioissa koskevan toiminnan aloittamisen edellytyksiä ei ole tähän mennessä yhdenmukaistettu unionin tasolla, jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta määritellä nämä edellytykset (ks. analogisesti tuomio Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, 49 kohta).
- 46 Tästä seuraa, ettei unionin oikeus ole käsiteltävässä asiassa esteenä sille, että Saksan lainsäädännön mukaan mainitun toiminnan aloittaminen edellyttää sitä, että henkilöllä on tarpeelliseksi katsotut tiedot ja pätevyys (ks. analogisesti tuomio Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, 50 kohta).
- 47 On kuitenkin niin, että jäsenvaltioiden on käytettävä toimivaltaansa tällä alalla EUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia kunnioittaen (tuomio Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 48 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee palvelujen tarjoamisen vapauden osalta, että SEUT 56 artiklassa ei vaadita ainoastaan poistamaan kaikkea palvelujen tarjoajan syrjintää kansalaisuuden tai sen perusteella, että tämä on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, missä palvelu suoritetaan, vaan siinä edellytetään myös kaikkien rajoitusten poistamista, vaikka niitä sovellettaisiin erotuksetta sekä kotimaisiin palvelujen tarjoajiin että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, jos näillä rajoituksilla estetään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavan henkilön toiminta, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. mm. tuomio Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, 44 kohta).
- 49 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 66 ja 67 kohdassa huomauttanut, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen säännöstö merkitsee palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamista. Kun kyseisen säännösten mukaan veroneuvontaa harjoittavan yhtiön veroasioissa antamaan ammatilliseen apuun sovelletaan ennakkolupajärjestelmää ja kun luvan saaminen puolestaan edellyttää, että yhtiön johtajilla on tarvittava ammattipätevyys, kyseisellä säännöstöllä estetään kokonaan se, että toiseen jäsenvaltioon – jossa kyseistä toimintaa harjoitetaan lainmukaisesti eikä sitä ole säännelty – sijoittautunut veroneuvontaa harjoittava yhtiö voi tarjota palvelujaan Saksassa.
- 50 On tosin totta, että veroneuvontaa harjoittavalla yhtiöllä, jolla ei ole kelpoisuutta antaa ammatillista apua veroasioissa, voi veroneuvontaa koskevan lain 3a §:n mukaan olla kelpoisuus antaa väliaikaisesti ja satunnaisesti apua veroasioissa Saksan liittotasavallan alueella.
- 51 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä täsmennyksistä, jotka on esitetty tämän tuomion 28 kohdassa, ilmenee kuitenkin, että kyseistä pykälää ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen palvelujen tarjoamiseen, jossa palvelujen tarjoaja ei siirry fyysisesti vastaanottavaan jäsenvaltioon.
- 52 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen säännösten muodostaman rajoituksen perusteltavuuden osalta erittäin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata perussopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan hyväksyä ainoastaan, jos niillä on yleisen edun mukainen tavoite, niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen ja niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen niillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi (ks. mm. tuomio Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, 50 kohta).
- 53 Yleisesti on todettava, että veronkierron estäminen ja kuluttajansuoja, jotka ovat – kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee – päämääriä, joihin pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä pyritään, ovat päämääriä, joita voidaan pitää yleiseen etuun liittyvinä pakottavina syinä, joilla voidaan perustella palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittaminen (ks. vastaavasti tuomio Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio komissio v. Espanja, C-678/11, EU:C:2014:2434, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 54 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten viranomaisten asiana on kuitenkin valvoa muun muassa sitä, että muissa jäsenvaltioissa hankittu pätevyys tunnustetaan sen arvon edellyttämällä tavalla ja että se otetaan asianmukaisesti huomioon (ks. tuomio Peñarroja Fa, C-372/09 ja C-373/09, EU:C:2011:156, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 55 Nyt käsiteltävässä tapauksessa unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei silti ilmene, että pääasiassa kyseessä olevan säännösten mukaan sellaisen palvelujen tarjoamisen osalta, jossa palvelujen tarjoaja tai sen nimissä toimivat henkilöt eivät ylitä rajaa fyysisesti, olisi mahdollista tunnustaa kyseisen palvelujen tarjoajan tai kyseisten henkilöiden toisessa jäsenvaltiossa hankkima pätevyys veroasioissa annetun ammatillisen avun alalla sen arvon edellyttämällä tavalla ja ottaa se asianmukaisesti huomioon.
- 56 X:n kaltaiselle ammatillista apua veroasioissa koskevien palvelujen tarjoajalle asetetulla velvollisuudella ilmoittaa jäsenvaltion, jossa ammatillisen avun antamista veroasioissa koskevan toiminnan aloittamiselle asetettuja edellytyksiä säännellään ja jossa kyseinen palvelujen tarjoaja aikoo tarjota tällaisia palveluja, viranomaisille ennakolta tätä koskevasta aikomuksestaan, ei tosin lähtökohtaisesti ylitetä sitä, mikä on tarpeen niiden veronkierron estämistä ja kuluttajansuojaa koskevien päämäärien saavuttamiseksi, joihin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella säännöstöllä pyritään. Tällaisen velvollisuuden avulla kyseiset viranomaiset voisivat tarkastaa mainitun palvelujen tarjoajan tai niiden luonnollisten henkilöiden, jotka suorittavat sille kyseisen palvelun, mahdollisesti kokemuksen kautta muissa jäsenvaltioissa sillä verotuksen erityisalalla, jolla saman palvelujen tarjoajan on tarkoitus harjoittaa toimintaansa, hankkiman pätevyyden (ks. analogisesti tuomio Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, 57 ja 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 57 Kuten tämän tuomion 28 kohdasta ilmenee, säännöstä, joka mahdollistaa verotoimiston ja Saksan liittotasavallan mukaan tällaisen tunnustamisen ja huomioon ottamisen, eli veroneuvontaa koskevan lain 3a §:ää ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien täsmennysten mukaan sovelleta kuitenkaan tällaiseen palvelujen tarjoamiseen.
- 58 Pääasiassa vallitsevan kaltaisissa olosuhteissa jäsenvaltion viranomaiset eivät voisi myöskään missään tapauksessa vedota X:n kaltaista palvelujen tarjoajaa vastaan siihen, ettei tämä ole mahdollisesti noudattanut veroneuvontaa koskevan lain 3a §:n kaltaisessa säännöksessä säädettyjä sääntöjä, koska kyseisen säännöksen soveltamista koskevat yksityiskohdat eivät olleet sen osalta selkeät.
- 59 Oikeusvarmuuden periaate edellyttää näet muun muassa, että lainsäädäntö on selvää ja täsmällistä ja että sen soveltamisen vaikutukset ovat ennakoitavissa, erityisesti jos siitä aiheutuu yksityishenkilöille ja yrityksille epäedullisia vaikutuksia (ks. tuomio Berlington Hungary ym., C-98/14, EU:C:2015:386, 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 60 Tämän perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion säännöstössä, jossa määritellään ammatillisen avun antamista veroasioissa koskevan toiminnan aloittamisen edellytykset, rajoitetaan sellaisen veroneuvontaa harjoittavan yhtiön palvelujen tarjoamisen vapautta, joka on perustettu sellaisen toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, johon kyseinen yhtiö on sijoittautunut, ja joka laatii viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, jossa veroneuvontaa koskevaa toimintaa ei ole säännelty, tuohon ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun vastaanottajan veroilmoituksen ja välittää sen kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisille, jollei mainitun yhtiön tai ammatillisen avun antamista veroasioissa koskevat palvelut sille suorittavien luonnollisten henkilöiden toisissa jäsenvaltioissa hankkimaa pätevyyttä tunnusteta sen arvon edellyttämällä tavalla ja oteta asianmukaisesti huomioon.

Oikeudenkäyntikulut

- 61 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion säännöstyössä, jossa määritellään ammatillisen avun antamista veroasioissa koskevan toiminnan aloittamisen edellytykset, rajoitetaan sellaisen veroneuvontaa harjoittavan yhtiön palvelujen tarjoamisen vapautta, joka on perustettu sellaisen toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, johon kyseinen yhtiö on sijoittautunut, ja joka laatii viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, jossa veroneuvontaa koskevaa toimintaa ei ole säännelty, tuohon ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun vastaanottajan veroilmoituksen ja välittää sen kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisille, jollei mainitun yhtiön tai ammatillisen avun antamista veroasioissa koskevat palvelut sille suorittavien luonnollisten henkilöiden toisissa jäsenvaltioissa hankkimaa pätevyyttä tunnusteta sen arvon edellyttämällä tavalla ja oteta asianmukaisesti huomioon.

Allekirjoitukset