



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
P. CRUZ VILLALÓN
представено на 1 октомври 2015 година¹

Дело C-342/14

X-Steuerberatungsgesellschaft
срещу
Finanzamt Hannover-Nord

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Германия))

„Свободно предоставяне на услуги — Член 56 ДФЕС — Директива 2006/123/ЕО — Признаване на професионалните квалификации — Директива 2005/36/ЕО — Дружество за данъчноконсултантска дейност, установено в държава членка и предоставящо услуги в друга държава членка — Национална правна уредба, която обвързва упражняването на дейността на дружествата за данъчноконсултантска дейност със задължение за признаване и с изисквания за професионална квалификация на техните ръководители“

1. Спорът в главното производство се отнася до отказа на германската данъчна администрация да позволи на дружество за данъчноконсултантска дейност, законно установено в друга държава членка, в случая Кралство Нидерландия, да осъществява дейността си по отношение на свои клиенти, установени в Германия. Въпросната дейност, която не е регламентирана в Нидерландия, в случая може да се упражнява в Германия от дружество за данъчноконсултантска дейност само при условие че последното е било признато, което означава, че неговите ръководители са били одобрени за данъчни консултанти и следователно са издържали изпита за такива.

2. Разглежданото в главното производство консултантско дружество обжалва отказа, като се позовава на член 5 от Директива 2005/36/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 7 септември 2005 година относно признаването на професионалните квалификации², на член 16 от Директива 2006/123/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 12 декември 2006 година относно услугите на вътрешния пазар³ и на член 56 ДФЕС, което кара запитващата юрисдикция да отправи до Съда три преюдициални въпроса за тълкуване на посочените разпоредби.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — ОВ L 255, стр. 22; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 8, стр. 3.

3 — ОВ L 376, стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 58, стр. 50.

I – Правна уредба

A– Право на Съюза

1. Директива 2005/36

3. В член 1 от Директива 2005/36 се определя нейната цел:

„Настоящата директива установява реда за признаване от държава членка, която обвързва достъпа до регламентирана професия или нейното упражняване на своята територия с притежаване на определени професионални квалификации (наричана по-нататък в текста „приемаща държава членка“), с цел достъп до тази професия и нейното упражняване, на професионални квалификации, придобити в една или няколко други държави членки (наричана/наричани по-нататък в текста [„]държава членка по произход[“]), и който ред позволява на титуляр[я] на споменатите квалификации да упражнява там същата професия“.

4. Член 2 от Директива 2005/36, в който се определя приложното ѝ поле, предвижда в параграф 1:

„Настоящата директива се прилага към всички граждани на държава членка, включително упражняващите свободни професии, които желаят да упражняват регламентирана професия в друга държава членка, различна от държавата, в която са придобили своите професионални квалификации, като самостоятелно заети или като заети лица“.

5. Член 5 от Директива 2005/36 гласи:

„1. Без да се засяга прилагането на конкретни разпоредби на Общностното право, както и на членове 6 и 7 от настоящата директива, държавите членки не могат да ограничават на каквото и да е основание, свързано с професионални квалификации, свободното предоставяне на услуги в друга държава членка:

- a) ако доставчикът на услуги е законно установен в държава членка с цел да упражнява същата професия там (такава държава членка е наричана по-нататък в текста „държава членка по установяване“), и
- b) когато доставчикът на услуги се премести, ако е упражнявал тази професия в държавата членка по установяване за не по-малко от две години през последните 10 години, предшестващи предоставянето на услугите, когато професията не е регламентирана в тази държава членка. Изискването за упражняване на професията за срок от две години не се прилага, когато професията или образованието и обучението, изисквани за упражняването ѝ, са регламентирани.

2. Разпоредбите в този дял се прилагат само в случаите, когато доставчикът на услуги се премести на територията на приемащата държава членка, за да упражнява, на временен или случаен принцип, професията по параграф 1.

Временният и случаен характер на предоставянето на услуги се подлага на преценка във всеки отделен случай, по-специално по отношение на срока, честотата, редовността и непрекъснатостта на предоставянето на услугите.

3. При преместване доставчиците на услуги подлежат на действието на правила за професионално поведение с професионален, нормативен или административен характер, пряко свързани с професионалните квалификации, като например относно дефиницията на професията, ползването на професионални звания и сериозните професионални нарушения, които имат пряка и конкретна връзка със защитата и безопасността на потребителите, както и с дисциплинарни разпоредби, приложими в приемащата държава членка към квалифицирани лица, които упражняват същата професия в тази държава членка“.

2. Директива 2006/123

6. Член 16, параграфи 1—3 от Директива 2006/123 предвижда:

„1. Държавите членки съблюдават правото на доставчиците да предоставят услуги в държава членка, различна от тази, в която са установени.

Държавата членка, в която се предоставя услугата, гарантира свободен достъп до и свободно упражняване на дейността по предоставяне на услугата в рамките на цялата си територия. Държавите членки не поставят достъпа до или упражняването на дейност по предоставянето на услуга на тяхна територия, в зависимост от изпълнението на всякакви изисквания, които не са съобразени със следните принципи:

- а) недискриминация: изискването не може да дискриминира нито пряко, нито непряко на основание националност, а по отношение на юридическите лица, с оглед на държавата членка, в която са установени;
- б) необходимост: изискването трябва да бъде оправдано по съображения, свързани с обществен[ред], обществена сигурност, обществено здраве или опазване на околната среда;
- в) пропорционалност: изискванията трябва да са подходящи за постигане на преследваната цел и не трябва да надхвърлят необходимото за нейното постигане.

2. Държавите членки не могат да ограничават свободата да се предоставят услуги, в случай на доставчик, установен в друга държава членка като налагат някое от следните изисквания:

- а) задължение доставчикът да е установен на тяхна територия;
- б) задължение за доставчика да получи разрешение от техните компетентни органи, включително вписване в регистър или регистрация при професионална институция или сдружение на тяхна територия, освен където това е предвидено в настоящата директива или в инструмент на правото на Общността;
- в) забрана за доставчика да създава на тяхна територия определени форма или тип инфраструктура, включително офиси или помещения, от които доставчикът се нуждае, за да предоставя въпросните услуги;
- г) прилагането на специфични договорни условия между доставчика и получателя, които пречат или ограничават предоставянето на услугата от самостоятелно заето лице;
- д) задължение за доставчика да притежава идентификационен документ, издаден от нейните компетентни власти, специфичен за упражняването на даден вид дейност по предоставяне на услуга;

е) изисквания, с изключение на онези, необходими за здравословни и безопасни условия на труд, които се отразяват на използването на оборудване и материали, които са неразделна част от предоставяната услуга;

ж) ограничения на свободата да се предоставят услуги, посочени в член 19.

3. Държавата членка, в която се мести доставчикът, запазва възможността да налага изисквания относно осъществяването на дейност по предоставяне на услуга, когато това е оправдано по причини, свързани с обществен[ия ред], обществената сигурност, общественото здраве и опазването на околната среда, и в съответствие с параграф 1. Също така, държавата членка запазва възможността да прилага, в съответствие с правото на Общността, своите правила относно условията за наемане на работа, включително и онези, залегнали в колективните трудови договори.

[...]“.

7. Член 17 от Директива 2006/123, който установява допълнителни дерогации от свободата да се предоставят услуги, предвижда:

„Член 16 не се прилага към:

[...]

б) въпроси в обхвата на дял II на Директива 2005/36/ЕО, а също и изисквания в държавите членки, където се предоставят услугите, които запазват дадена дейност за определена професия;

[...]“.

Б– *Германско право*

8. Съгласно член 80, параграф 5 от германския данъчен кодекс (Abgabenordnung), в приложимата му към момента на настъпване на фактите в главното производство редакция, упълномощени представители и съветници не могат да осъществяват по занятие данъчноконсултантска дейност, ако нямат съответното разрешение за това.

9. Член 2, първо изречение от Закона за данъчноконсултантската дейност (Steuerberatungsgesetz⁴), в редакцията му, приложима към момента на настъпване на фактите в главното производство, предвижда, че данъчноконсултантска дейност могат да осъществяват по занятие само получилите разрешение за това лица и сдружения.

10. Съгласно член 3 от Закона за данъчноконсултантската дейност право да осъществяват по занятие данъчноконсултантска дейност имат:

- „1) данъчни консултанти, данъчни представители, адвокати, адвокати от Европейския съюз, одитори и лицензирани експерт-счетоводители,
- 2) професионални сдружения, в които са сдружени само лица по точка 1,
- 3) дружества за данъчноконсултантска дейност, адвокатски дружества, одиторски дружества и счетоводни дружества“.

4 — BGBl. 1975 I, стр. 2735.

11. Данъчноконсултантската дейност по занятие на временен и случаен принцип е уредена в член 3а от Закона за данъчноконсултантската дейност, с който се цели прилагането на Директива 2005/36 в съответната област. Той гласи:

„1. Лица, които са професионално установени в друга държава — членка на Европейския съюз, или в друга държава, която е страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство [от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4)], или в Швейцария и там имат право съгласно законодателството на държавата по установяване да осъществяват по занятие данъчноконсултантска дейност, имат право на временен и случаен принцип да я осъществяват на територията на Федерална република Германия. Обхватът на правомощието за осъществяване на данъчноконсултантска дейност на територията в Германия се определя от обхвата на това правомощие в държавата по установяване. При упражняване на дейността им в Германия за тях се прилагат същите професионални правила, като тези за лицата по член 3. Ако в държавата по установяване не е регламентирана нито професията, нито обучението за тази професия, правото на осъществяване по занятие на данъчноконсултантска дейност на територията на страната важи, само ако лицето е упражнявало професията там за не по-малко от две години през последните десет години. Временният и случаен характер на осъществяването по занятие на данъчноконсултантска дейност се подлага на преценка по-специално по отношение на срока, честотата, редовността и непрекъснатостта на предоставянето на услугите.

2. Осъществяването по занятие на данъчноконсултантска дейност по смисъла на параграф 1 е допустимо само ако преди започването му на територията на страната лицето подаде писмено заявление до компетентния орган. Компетентният орган за лица от:

[...]

4) Нидерландия и България е Steuerberaterkammer Düsseldorf,

[...]Заявлението от лицето следва да включва:

1. фамилно име и собствени имена, търговско наименование или фирма, включително законни представители,
2. година на раждане или учредяване,
3. място на дейност, включително място на дейност на всички клонове,
4. професионално звание, въз основа на което трябва да се осъществява дейността в Германия,
5. удостоверение, че лицето е законно установено с цел да осъществява по занятие данъчноконсултантска дейност в държава — членка на Европейския съюз, или в държава, която е страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, или в Швейцария и че към момента на представянето на удостоверението няма пречка за упражняването на тази дейност, дори и временно,
6. удостоверения за професионални квалификации,
7. удостоверение, че лицето е упражнявало професията в държавата по установяване за не по-малко от две години през последните десет години, ако там не е регламентирана нито професията, нито обучението за тази професия,

8. подробна информация относно застраховката за професионален риск или всяка друга лична или колективна защита в областта на професионалната отговорност.

Заявлението трябва да бъде представяно всяка година, ако при изтичането на календарната година лицето желае отново да осъществява по занятие данъчноконсултантска дейност на територията на страната съгласно параграф 1. В този случай удостоверението по член 3, параграф 5 и информацията, която се предоставя съгласно член 3, параграф 8, трябва отново да бъдат подадени.

[...]“

12. Член 4 от Закона за данъчноконсултантската дейност предвижда:

„Освен това право да осъществяват по занятие данъчноконсултантска дейност имат:

1. нотариуси в рамките на възложените им дейности [...]
2. адвокати и адвокатски кантори, специалисти по патентно дело, в рамките на възложените им дейности [...]
3. публичноправни органи и субекти, както и междурегионални одиторски дружества за публичноправните органи и институции в рамките на техните компетенции;
4. синдици, които управляват имущество, и управители на активи на трети лица или прехвърлени активи с цел доверително управление или с цел обезпечение, доколкото осъществяват данъчноконсултантска дейност относно тези активи;
5. предприемачи, които извършват търговска дейност, доколкото осъществяват данъчноконсултантска дейност за своите клиенти в пряка връзка с предмет на дейност, който е част от търговската им дейност;
6. обединяващи сдружения на кооперации, одиторски организации на кооперации и фидуциарни кооперации, доколкото осъществяват за членовете на централните и одиторските организации данъчноконсултантска дейност в рамките на техните задължения;
7. професионални представителства или сдружения, създадени на подобна основа, доколкото осъществяват за своите членове данъчноконсултантска дейност в рамките на техните задължения; [...]
8. професионални сдружения или обединения на земеделски производители и горски стопани, учредени на еквивалентна основа, чийто устав предвижда осъществяване на консултантска дейност за земеделски и горски стопанства [...], доколкото тази консултантска дейност се извършва от лица, които имат право на наименованието „земеделска счетоводна служба“ и доколкото тази дейност не се отнася до изчисляването на доходите от самостоятелна заетост или от промишлени или търговски дейности, освен ако не става въпрос за вторични доходи, каквито земеделските производители обикновено получават;
9. а) следиторски предприятия, доколкото с оглед на акцизите те осъществяват консултантска дейност по въпроси, свързани с данъчното облагане при влизане или при третиране на стоки в рамките на търговията с други държави — членки на Европейския съюз;

- b) други промишлени или търговски предприятия, доколкото осъществяват консултантска дейност във връзка с митническото третиране в случаите, свързани с данъчното облагане при внос на стоки;
- c) посочените в букви а) и b) предприятия, доколкото осъществяват за предприемачите [...] помощ по данъчни въпроси [...] и доколкото са установени в географския район по прилагане на настоящия закон, не представляват малки предприятия [...] и не са изключени от дейността по данъчно представителство [...]
10. работодатели, доколкото осъществяват консултантска дейност за своите служители по въпроси, свързани с данъка върху доходите от дейност като заето лице, или по въпроси, свързани с данъчно компенсиране на семейните разходи [...]
11. сдружения, които предоставят съдействие на данъчнозадължени лица, доколкото осъществяват данъчноконсултантска дейност за своите членове [...]
12. национални инвестиционни дружества, както и лица, дружества и други правни субекти, в които съдружниците са идеални съсобственици, доколкото представят от името на кредитори на капиталови доходи групирани искания за възстановяване на данъка върху доходите от капитал [...]
- 12a. чуждестранни кредитни институции, доколкото представят от името на кредитори на капиталови доходи групирани искания за възстановяване на данъка върху доходите от капитал [...]
13. признати експерти по актюерски услуги, доколкото осъществяват данъчноконсултантска дейност за своите клиенти в пряка връзка с изчисляването на провизии за пенсии, застрахователни технически резерви и плащания към пенсионно-осигурителни каси;
- [...]
15. организации, признати от законодателството на федералните провинции за годни [...] в рамките на техните задължения;
- [...]“.
13. Член 32 от Закона за данъчноконсултантската дейност гласи:
- „1. Данъчните консултанти, данъчните представители и дружествата за данъчноконсултантска дейност осъществяват по занятие данъчноконсултантска дейност в съответствие с разпоредбите на настоящия закон.
2. Данъчните консултанти и данъчните пълномощници трябва да бъдат одобрени за такива; те упражняват свободна професия. Осъществяваната от тях дейност не е търговска.
3. Дружествата за данъчноконсултантска дейност трябва да бъдат признати. Признаването налага да се установи, че дружеството се управлява отговорно от данъчни консултанти“.

II – Фактите в основата на спора в главното производство

14. X-Steuerberatungsgesellschaft е капиталово дружество, учредено по правото на Обединеното кралство, със седалище в Обединеното кралство и дъщерни дружества в Нидерландия и Белгия, което има за предмет на дейност предоставяне на икономически консултации, данъчни консултации и счетоводни услуги и чиито сдружени лица и управители са живеещият в Германия S и живеещият в Белгия Y.

15. Дружеството консултира по данъчни въпроси множество установени в Германия клиенти и ги представлява в данъчно-административни производства, макар и да не е признато за консултантско дружество в Германия по смисъла на член 32, параграф 3 и член 49 от Закона за данъчноконсултантската дейност и въпреки че през 2000 г. решението за признаването на Y като данъчен консултант в Германия е било оттеглено.

16. Жалбоподателят в главното производство използва услугите на A Ltd., дружество за предоставяне на административни услуги, установено в Германия, което е посочено като представител, на когото да бъдат връчвани пощенските му пратки, и в чиито помещения Y е осъществявал дейността си.

17. По-специално жалбоподателят участва в изготвянето на декларацията за данък върху оборота за 2010 г. на дружеството C Ltd. С решение от 12 март 2012 г. обаче Finanzamt Hannover-Nord (данъчна служба, ХанOVER-северен район) отказва да го признае като упълномощен представител на C Ltd съгласно член 80, параграф 5 от Данъчния кодекс, с мотива че той няма право да осъществява по занятие данъчноконсултантска дейност.

18. Жалбата на жалбоподателя в главното производство срещу това решение е отхвърлена от Finanzgericht (Финансовия съд). От една страна, Finanzgericht потвърждава, че жалбоподателят няма право да извършва по занятие данъчноконсултантска дейност, и от друга страна, приема, че не са били налице предпоставките за извършване по занятие на данъчноконсултантска дейност на временен и случаен принцип съгласно член 3а от Закона за данъчноконсултантската дейност, тъй като жалбоподателят в главното производство не бил подал заявление до компетентната за Нидерландия камара на данъчните консултанти в Дюселдорф, която да отговаря на изискванията на параграф 2 на тази разпоредба.

19. В ревизионното производство пред запитващата юрисдикция жалбоподателят в главното производство твърди, че на установен в държава членка, в случая Кралство Нидерландия, доставчик на услуги, който законно извършва там данъчноконсултантска дейност, не може да се забрани да предоставя услугите си от тази държава членка, тоест без да преминава границата, на икономически оператори, установени в друга държава членка, в случая Федерална република Германия, независимо от обстоятелството, че данъчноконсултантската дейност в последната държава членка се извършвала само от специално признати за тази цел лица. Той изтъква нарушение на член 5 от Директива 2005/36, член 16 от Директива 2006/123, член 56 ДФЕС, както и на член 3 от Директива 2000/31/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 8 юни 2000 година за някои правни аспекти на услугите на информационното общество, и по-специално на електронната търговия на вътрешния пазар (Директива за електронната търговия)⁵.

5 — ОВ L 178, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 29, стр. 257.

III – Преюдициалните въпроси и производството пред Съда

20. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Член 5 от Директива 2005/36 допуска ли ограничаване на свободното предоставяне на услуги, когато дружество за данъчноконсултантска дейност, учредено по правото на държава членка, изготви в държавата членка, където е установено и където данъчноконсултантската дейност не е регламентирана, данъчна декларация за получател в друга държава членка и я изпрати на данъчната администрация на тази друга държава членка, като националната правна уредба на последната предвижда, че за да има право да извършва по занятие данъчноконсултантска дейност, съответното дружество трябва да е признато и да се управлява отговорно от данъчни консултанти?
- 2) При посочените в първия въпрос обстоятелства може ли дружество за данъчноконсултантска дейност да се позове на член 16, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/123, и то без оглед на това в коя от двете държави членки предоставя услугата?
- 3) При посочените в първия въпрос обстоятелства следва ли член 5б ДФЕС да се тълкува в смисъл, че не допуска ограничаване на свободното предоставяне на услуги чрез действащите в държавата членка на получателя на услугата разпоредби, когато дружеството за данъчноконсултантска дейност не е установено в тази държава?“.

21. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция пояснява, че Съдът следва да се произнесе по въпроса дали правото на Съюза допуска ограничаване на свободното предоставяне на услуги от национални разпоредби, съгласно които осъществяването по занятие на данъчноконсултантска дейност може да се извършва единствено от оправомощени за това лица и сдружения, а дружествата за данъчноконсултантска дейност следва да бъдат признати и управлявани отговорно от данъчни консултанти.

22. Освен това запитващата юрисдикция уточнява, че фактът, че нисшестоящата юрисдикция още не е установила дали жалбоподателят в главното производство действително е предоставил разглежданата в главното производство услуга в държавата членка, в която е установен, или дали той трябва да се счита за установен в държавата членка на получателя на услугата, не представлява с оглед на практиката на Съда пречка за отпращането на преюдициален въпрос.

23. Жалбоподателят и ответникът в главното производство, германското и нидерландското правителство, както и Европейската комисия представят писмени становища и вземат участие в съдебното заседание, проведено на 13 май 2015 г., фокусирайки се по искане на Съда върху третия въпрос.

IV – Представените пред Съда становища

A– По първия въпрос

24. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция изразява съмнения относно приложимостта на Директива 2005/36 към фактите по делото в главното производство. Първо, тази директива изглежда се прилага само по отношение на гражданите, но не и по отношение на дружествата, освен ако се приеме, че става въпрос за лица, които действат отговорно от името на дружествата. Второ, членове 5—9 от Директива 2005/36 се прилагат съгласно член 5, параграф 2 само в случаите, когато доставчикът на услуги се премести на територията на

приемащата държава членка, за да упражнява, на временен или случаен принцип, професията по параграф 1. Трето, тя най-сетне иска да се установи дали член 5 от Директива 2005/36 обхваща услугите, предоставяни от дружество от държавата членка по установяването му, където упражняваната професия не е регламентирана, в държава членка, в която упражняването на тази професия е обвързано с притежаването на професионални квалификации по смисъла на член 3, параграф 1, буква а) от Директива 2005/36.

25. Страните в главното производство и заинтересованите лица, представили становища, както и Комисията, поддържат, че Директива 2005/36 не следва да се прилага по отношение на спора в главното производство⁶.

26. Ответникът в главното производство и Комисията, както и германското правителство при условията на евентуалност, изтъкват, че член 5 от Директива 2005/36 предполага преместване на доставчика на услуги в приемащата държава членка. Физическото преминаване на границата обаче в случая по главното производство липсвало, тъй като жалбоподателят в главното производство предоставял услугите си на своите германски клиенти от своето място на стопанска дейност в Нидерландия.

27. Германското и нидерландското правителство считат, че Директива 2005/36 не е приложима *ratione personae*. Всъщност тази директива се прилагала само към случаи, в които се изисквало завършено обучение или притежаване на професионален опит, които поради естеството си могли да бъдат придобити само от физически лица. Първият преюдициален въпрос обаче се отнасял само до дейността на дружествата за данъчноконсултантска дейност, а не до дейността на лицата, които действат от тяхно име.

28. Германското правителство добавя, че при всички положения Директива 2005/36 допуска решението на ответника в главното производство, тъй като изискванията, установени в член 3а от Закона за данъчноконсултантската дейност, са обхванати от член 7, параграф 2, букви б)—г) от тази директива, който предвижда, че при първото предоставяне на услуги държавите членки могат да изискват удостоверение, че лицето е законно установено в държава членка с цел упражняване на съответните дейности и удостоверения за професионални квалификации.

Б— По втория въпрос

29. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция изразява съмнения, че дружество за данъчноконсултантска дейност като жалбоподателя в главното производство може да се позове на член 16 от Директива 2006/123, който гарантира правото на доставчиците да предоставят услуги в държава членка, различна от тази, в която са установени, когато данъчноконсултантската дейност не е регламентирана в държавата членка по установяване, но е регламентирана в приемащата държава членка. В това отношение тя отбелязва, че ако услугите на такова дружество се предоставят в държавата членка по установяването му, те не попадат в приложното поле на член 16 от Директива 2006/123, а ако се предоставят в държавата членка на получателя на услугата, попадат в обхвата на изключението от свободното предоставяне на услуги по член 17, точка 6 от Директива 2006/123.

30. Ответникът в главното производство, както и германското правителство и Комисията считат също, че Директива 2006/123 не следва да се прилага по отношение на спора в главното производство поради изложените от запитващата юрисдикция причини⁷.

6 — Жалбоподателят в главното производство, който изразява съжаление, че запитващата юрисдикция не е отправила предложените от него въпроси, не представя становище по първия преюдициален въпрос.

7 — Жалбоподателят в главното производство не представя становище по втория преюдициален въпрос.

31. За сметка на това нидерландското правителство счита тъкмо обратното. Най-напред, то отбелязва, че прилагането на Директива 2006/123 не се изключва от Директива 2005/36, тъй като последната не се прилага по отношение на поставените пред дружество за данъчноконсултантска дейност изисквания. По-нататък, то подчертава, препращайки в това отношение към съображение 33 от Директива 2006/123, че услугите, които се предоставят от разстояние, попадат в нейното приложно поле. Член 16 от Директива 2006/123 обхваща услугите, предоставяни от доставчици, установени в държава членка, различна от тази, в която услугите се получават, независимо от държавата членка, в която самата дейност се извършва. Накрая, то счита, че условието за признаване, с което германската правна уредба обвързва дейността на дружество за данъчноконсултантска дейност, се отнася до състава на управителния орган на дружеството и следователно не представлява изискване, с което дадена дейност е запазена за определена професия по смисъла на член 17, точка б от Директива 2006/123, която разпоредба като дерогация трябва да се тълкува стриктно.

32. Поради това нидерландското правителство счита, че германската правна уредба е съвместима с Директива 2006/123 само при условие че е недискриминационна, необходима и пропорционална с оглед на едно от четирите посочени в член 16 от същата директива съображения, което следва да се установи от запитващата юрисдикция. То също заключава, че не следва да се отговаря на третия преюдициален въпрос.

В– По третия въпрос

33. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция отбелязва, че германската правна уредба, макар да се прилага без разлика по отношение на всички дружества за данъчноконсултантска дейност, представлява все пак ограничение на свободното предоставяне на услуги, тъй като изключва възможността дружество, учредено по законодателството на друга държава членка, със седалище в тази държава членка, но което не е управлявано отговорно от данъчни консултанти, да бъде признато в Германия и там да осъществява по занятие данъчноконсултантска дейност. Тя обаче счита, че тази правна уредба би могла да се обоснове от императивни съображения от общ интерес, в случая с общия интерес от спазване на данъчното законодателство и предотвратяване на избягването на данъци, както и със защитата на потребителите. Целта на тази правна уредба била да се гарантира на данъчнозадължените лица квалифицирана помощ при изпълнение на данъчните им задължения и предпазване от вредите, които биха могли да претърпят поради консултирането им в областта на сложното германско данъчно законодателство от лица без необходимата професионална или лична квалификация.

34. Според германското правителство, дори да се предположи, че Директива 2005/36 не е приложима в главното производство и че следователно е приложим член 56 ДФЕС, на третия преюдициален въпрос следва да се отговори отрицателно. Подобно на запитващата юрисдикция то счита, че германската правна уредба ограничава свободното предоставяне на услуги, гарантирано с член 56 ДФЕС, но че това ограничение е оправдано от изтъкнатите от нея съображения от общ интерес и не надхвърля необходимото за постигането на преследваните цели.

35. Германското правителство подчертава, че посочените императивни съображения от общ интерес следва да се вземат предвид като цяло, тъй като допринасят както за защитата на получателите на услугите, така и в по-общ план за защитата на потребителите и *in fine* на обществото. То добавя, че самото данъчнозадължено лице, което прибягва до съдействие по данъчни въпроси, търпи последиците от евентуално допуснатите грешки, включително в наказателноправен аспект.

36. Комисията по същество твърди, че германската правна уредба представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги по смисъла на член 56 ДФЕС, доколкото обвързва упражняването на данъчноконсултантска дейност с издаването на административно разрешение, за което се изисква притежаването на определени професионални квалификации.

37. Макар да съзнава, че тази правна уредба може да се обоснове с изтъкнатото от запитващата юрисдикция императивно съображение от общ интерес, свързано със защитата на потребителите, и по-точно със законния интерес за защита на данъчнозадължените лица от вреди, претърпени в резултат на предоставени от недостатъчно квалифицирани лица с оглед на сложността на германското данъчно законодателство консултации, Комисията все пак смята, че правната уредба не е в състояние да гарантира постигането на преследваната цел чрез последователни и системни действия и че при всички положения надхвърля необходимото за осигуряване на тази защита.

V – Анализ

A – По първия въпрос

38. Ответникът в главното производство и представилите становища заинтересовани страни споделят изразените от самата запитваща юрисдикция съмнения, като твърдят, че спорът в главното производство не попада в обхвата на Директива 2005/36, която или не е приложима *ratione personae*, тъй като по своето естество юридическите лица не могат нито да имат професионална квалификация, нито да придобият професионален опит, или не е приложима *ratione materiae* в случаите, когато няма преминаване на границата от разглеждания в главното производство доставчик на услуги.

39. В това отношение следва да се припомни, че Директива 2005/36 гарантира признаването на професионални квалификации, придобити от гражданите на държавите членки в една или няколко държави членки, тоест физически лица, за целите на достъпа до регламентирани професии и тяхното упражняване в друга държава членка.

40. Първият въпрос на запитващата юрисдикция обаче се отнася изрично само до дейността на жалбоподателя в главното производство, а именно дружество за данъчноконсултантска дейност, което изготвя в държавата членка по установяването си данъчна декларация за получател на услугата, установен в друга държава членка, а не дейността на физическите лица, които го ръководят, управляват или работят за него.

41. Следователно би могло действително да се приеме, че стриктно погледнато на първи въпрос трябва да се отговори отрицателно, тъй като Директива 2005/36 не може да бъде противопоставена на ограничение на свободното предоставяне на услуги от дружество за данъчноконсултантска дейност, тоест от юридическо лице.

42. С оглед на това обаче не би могло да се заключи, че само поради този факт разглежданото в главното производство положение не попада в приложното поле на Директива 2005/36.

43. Всъщност отвъд ограничителната формулировка на първия въпрос и съмненията на самата запитваща юрисдикция следва да се отбележи, че разглежданата в главното производство германска правна уредба обвързва осъществяването по занятие на данъчноконсултантска дейност в Германия от дружества за данъчноконсултантска дейност със задължение за признаване (член 32, параграф 3 от Закона за данъчноконсултантската дейност), като това задължение е подчинено на изискването посоченото дружество да бъде управлявано отговорно от данъчни консултанти, тоест от физически лица, които трябва да бъдат одобрени за такива

(член 32, параграф 2 от Закона за данъчноконсултантската дейност), което на свой ред е поставено в зависимост от изискването за успешно издържан изпит за данъчни консултанти или е освободено от този изпит (член 35, параграф 1 от Закона за данъчноконсултантската дейност).

44. Данъчноконсултантската дейност, извършвана по занятие, попада обаче в обхвата на понятието „регламентирана професия в Германия“ по смисъла на член 3, параграф 1, буква а) от Директива 2005/36⁸ и условията за приемане за данъчен консултант могат да се отнесат към понятието „професионални квалификации“ по смисъла на член 3, параграф 1, буква б) и член 11, буква а), подточка i) от тази директива⁹.

45. Следователно не би могло да се изключи възможността изискванията, предвидени в германската правна уредба, да спадат към общата система за признаване на професионалните квалификации, установена с Директива 2005/36.

46. Запитващата юрисдикция обаче не представя пред Съда никаква информация за професионалните квалификации на сдружените лица, управителите или служителите на жалбоподателя в главното производство. Всъщност тя само посочва, че през 2000 г. решението за признаване на Y като данъчен консултант в Германия е било оттеглено.

47. Освен това и при всички случаи, както изтъкват и запитващата юрисдикция, и ответникът в главното производство, и Комисията, системата за признаване на професионалните квалификации, установена с Директива 2005/36, се прилага по отношение на доставките на услуги само ако те предполагат преместване на доставчика на услугите в приемащата държава членка¹⁰.

48. Съдът обаче не разполага с факти, които да му позволят да определи дали обстоятелствата в главното производство попадат в тази хипотеза.

49. Всъщност, както самата запитваща юрисдикция отбелязва, нисшестоящата юрисдикция още не установила дали управителите на жалбоподателя в главното производство са осъществявали по занятие разглежданата в главното производство данъчноконсултантска дейност в държавата членка по установяването си или в приемащата държава членка, тоест в Германия, в помещенията на дружество A Ltd¹¹.

50. При тези условия считам, че Съдът не е в състояние да бъде полезен с отговора си на първия въпрос на запитващата юрисдикция за тълкуване на Директива 2005/36 и че следователно същият трябва да бъде обявен за недопустим.

8 — Вж. решения Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, т. 23—25) и Peñarroja Fa (C-372/09 и C-373/09, EU:C:2011:156, т. 27—32).

9 — Може също да се отбележи, че съгласно член 32, параграф 2 от Закона за данъчноконсултантската дейност данъчните консултанти упражняват свободна професия, а в член 2, параграф 1 от Директива 2005/36 се уточнява, че същата директива се прилага и по отношение на упражняващите свободни професии.

10 — Вж. също в този смисъл по-конкретно Berthoud, F. La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE. — Revue suisse de droit international et européen, 2/2010, p. 137 et 143, Pertek, J. Reconnaissance des diplômes organisée par des directives — Directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 — Équivalence des autorisations nationales d'exercice. — Juris-Classeur Europe, mars 2013, fascicule n° 720, point 227; вж. също „Ръководство за потребителя — Директива 2005/36/ЕО“, точка 14, достъпно на адрес: http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_bg.pdf.

11 — Вж. точки 16 и 22 от настоящото заключение.

Б– По втория въпрос

51. Според страните в главното производство и повечето представили становища заинтересовани лица Директива 2006/123 също не е приложима по отношение на спора в главното производство, поради което разглежданата в главното производство правна уредба попада единствено в обхвата на разпоредбите на член 56 ДФЕС.

52. В това отношение е важно да се отбележи, че член 17, точка 6 от Директива 2006/123 уточнява, че член 16 от нея, в параграф 1, първа алинея от който се урежда „правото на доставчиците да предоставят услуги в държава членка, различна от тази, в която са установени“, по-специално не се прилага към „изисквания в държавите членки, където се предоставят услугите, които запазват дадена дейност за определена професия“.

53. Доколкото обаче член 32 от Закона за данъчноконсултантската дейност обвързва осъществяването по занятие на данъчноконсултантска дейност на дружество като жалбоподателя в главното производство със задължение за признаване, което предполага дружеството да се управлява отговорно от данъчни консултанти, трябва да се счита, че германската правна уредба попада в приложното поле на изключението по член 17, точка 6 от Директива 2006/123¹².

54. Тъй като е неприложим, член 16 от Директива 2006/123 не би могъл да не допуска правна уредба на държава членка, която възпрепятства дружество като жалбоподателя в главното производство да предоставя услуги на клиенти, установени в Германия, независимо дали от мястото си на дейност в Нидерландия или от евентуалното си вторично място на дейност в Германия¹³.

55. Следователно германската правна уредба трябва да се прецени¹⁴ с оглед на разпоредбите на ДФЕС, и в частност с предвидения в член 56 ДФЕС принцип на свободно предоставяне на услуги, което именно е и предметът на третия преюдициален въпрос.

В– По третия въпрос

1. По приложимостта на член 56 ДФЕС

56. Най-напред трябва да се констатира, че разглежданите в главното производство факти определено попадат в обхвата на член 56 ДФЕС, тъй като услугите на жалбоподателя в главното производство безспорно представляват услуги по смисъла на тази разпоредба.

57. Наистина запитващата юрисдикция уточнява, че Finanzgericht не е установил достатъчно обстоятелства, въз основа на които жалбоподателят в главното производство да може да се счита за установен в Германия поради постоянно осъществяваната от него дейност в търговските помещения на дружество A Ltd, и следователно да се приложат разпоредбите относно свободата на установяване.

12 — В този смисъл вж. също „Ръководство за прилагане на Директивата за услугите“, Служба за официални публикации на Европейските общности, 2007 г., стр. 45, който може да бъде намерен на адрес: http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_bg.pdf.

13 — Вж., по аналогия с член 17, точка 11 от Директива 2006/123, решение OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, т. 65 и 66).

14 — Вж. решение Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, т. 43).

58. При все това третият въпрос на запитващата юрисдикция, който е свързан конкретно с тълкуването на член 56 ДФЕС, засяга изрично положението на дружество за данъчноконсултантска дейност, което изготвя в държавата членка по установяването си данъчна декларация за получател на услугата в друга държава членка и я изпраща на данъчната администрация на тази друга държава членка. Следователно въпросът се отнася до случаите, при които доставчикът на услуги е установен в държава членка, различна от тази, в която се намира ползващото се от посочените услуги лице¹⁵.

59. При всички случаи обстоятелството, че дейността на жалбоподателя в главното производство е била извършена при несъмнено присъствие в държавата членка, в която се намира получателят на услугите, и може да има повтарящ се и траен, а не само случаен и временен характер, не би могло да промени този извод.

60. Всъщност член 57, трета алинея ДФЕС уточнява, че лицата, които предлагат услуги, имат право, за да ги осъществяват, временно да упражняват своята дейност в държавата членка, където се предоставя услугата, при същите условия, каквито тази държава прилага спрямо своите собствени граждани. От това Съдът заключава, че доколкото упражняването на дейността в тази държава членка е временно, такива лица продължават да попадат в обхвата на разпоредбите на главата относно услугите, като следва да се уточни, че временният характер на дейността следва да се определя не само в светлината на продължителността на услугата, но също така и с оглед нейната редовност, периодичност или последователност¹⁶.

61. Фактът, че дадена дейност е временна, не означава, че доставчикът на услуги не може да се снабди с някакъв вид инфраструктура в приемащата държава членка, като офис, кабинет или кантора, доколкото тази инфраструктура е необходима за целите на предоставянето на въпросната услуга¹⁷.

62. Съдът приема също, че понятието „услуга“ може да включва услуги от много различно естество, включително услуги, чието предоставяне обхваща продължителен период от време, дори и от няколко години, както и услугите, които установен в дадена държава членка икономически оператор предоставя в по-голяма или по-малка степен редовно или често, дори и в рамките на продължителен период от време, на лица, установени в една или няколко други държави членки, като например данъчноконсултантска дейност или дейност по събиране на данни, предоставени срещу възнаграждение¹⁸.

2. По наличието на пречка

63. От постоянната практика на Съда следва, че член 56 ДФЕС изисква премахването по отношение на установените в друга държава членка доставчици на услуги не само на всяка дискриминация, основана на тяхното гражданство или на обстоятелството, че са установени в държава членка, различна от тази, в която трябва да се извършват услугите, но и на всяко ограничение, дори то да се прилага, без да се прави разлика между национални доставчици и доставчици от други държави членки, когато това ограничение може да доведе до забрана, затрудняване или по-слаба привлекателност на дейността на доставчик, установен в друга държава членка, в която той законно предлага аналогични услуги¹⁹.

15 — Вж. решения Bond van Adverteerders и др. (352/85, EU:C:1988:196, т. 15), Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, т. 11) и OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, т. 68).

16 — Вж. решение Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, т. 27 и 28).

17 — Вж. решения Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, т. 27), Комисия/Италия (C-131/01, EU:C:2003:96, т. 22) и Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, т. 28).

18 — Решение Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, т. 30).

19 — Вж. решения Комисия/Белгия (C-577/10, EU:C:2012:814, т. 38) и Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, т. 44).

64. В случая жалбоподателят в главното производство е дружество за данъчноконсултантска дейност, учредено съгласно законодателството на Обединеното кралство и законно извършващо данъчноконсултантска дейност в Нидерландия — държава членка, в която тази дейност не е регламентирана.

65. Германската правна уредба предвижда, че за да има право да осъществява по занятие данъчноконсултантска дейност в Германия²⁰, дружество за данъчноконсултантска дейност все пак може да упражнява дейността си само при условие че е предварително признато там²¹, което предполага то да се управлява отговорно от данъчни консултанти, тоест от лица, които са издържали успешно изпита за данъчни консултанти или са освободени от този изпит²².

66. Следователно съгласно германската правна уредба за извършването по занятие на данъчноконсултантска дейност от дружество се изисква предварително разрешение, за което пък е необходимо ръководителите на това дружество да имат подходяща професионална квалификация.

67. По този начин тя забранява всякаква възможност дружество за данъчноконсултантска дейност, установено в друга държава членка, където тази дейност се упражнява законно, без да е регламентирана, да предоставя услугите си в Германия и поради това представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги по смисъла на член 56 ДФЕС. Германската правна уредба е още по-недопустима предвид това, че ограничителните ѝ последици се задълбочават, когато услугата се предоставя в държавата членка, в която е установен доставчикът на услугата, без да е необходимо неговото преместване, какъвто е случаят в главното производство²³.

68. Несъмнено германската правна уредба предвижда освен това и че на лицата, които са професионално установени в друга държава членка и имат право да осъществяват там по занятие данъчноконсултантска дейност, може да бъде предоставено право на временен и случаен принцип да осъществяват тази дейност в Германия, като обхватът на това право варира в зависимост от обхвата на съответното им право в държавата членка по установяването им. Упражняването на тази дейност от лица, установени в държава членка, в която дейността не е регламентирана, е възможно само ако те са упражнявали тази дейност за не по-малко от две години през последните десет години²⁴ и ако предварително са подали до компетентния орган писмено заявление, съдържащо изискваната информация²⁵.

69. Важно е все пак да се припомни в това отношение направеното от запитващата юрисдикция пояснение, че предпоставките на член 3а от Закона за данъчноконсултантската дейност за осъществяване на случаен принцип на данъчноконсултантска дейност на германска територия не са били изпълнени, тъй като тази разпоредба не обхваща услуги, предоставяни от дружество в друга държава членка, без действащите за дружеството лица да са се преместили на германска територия.

20 — Вж. член 3 от Закона за данъчноконсултантската дейност.

21 — Вж. член 32, параграф 3 от Закона за данъчноконсултантската дейност.

22 — Вж. член 35, параграф 1, първо изречение от Закона за данъчноконсултантската дейност.

23 — Вж. решение Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, т. 13).

24 — Вж. член 3а, параграф 1 от Закона за данъчноконсултантската дейност.

25 — Вж. член 3а, параграф 2 от Закона за данъчноконсултантската дейност.

3. По обосноваването на пречката

70. Съгласно трайно установената съдебна практика национални мерки, които биха могли да затруднят или да направят по-слабо привлекателно упражняването на основните свободи, гарантирани с Договора, могат да бъдат допуснати само при условие че преследват цел от общ интерес, че са в състояние да гарантират осъществяването на тази цел и че не надхвърлят необходимото за постигането ѝ²⁶.

71. Германското правителство се позовава в случая на защитата на потребителите и по-специално на защитата на получателите на данъчноконсултантски услуги, на ефективността на данъчния контрол и последиците му, както и на необходимостта да се предотврати избягването на данъци. По-специално поставените от германската правна уредба изисквания относно правото на осъществяване на данъчноконсултантска дейност и професионалната квалификация и опит били основателни поради сложността на германското данъчно право, необходимостта от защита на получателите на данъчноконсултантски услуги срещу неправилни съвети и техните последици, включително наказателноправни последици, но в по-широк смисъл също и от гарантиране на точното изпълнение на данъчните задължения на данъчнозадължените лица и следователно от ограничаване на загубите на данъчни приходи.

72. В това отношение най-напред трябва да се отбележи, както посочва запитващата юрисдикция, че германската правна уредба се прилага по отношение на всяко лице, предоставящо данъчноконсултантски услуги, и по-специално по отношение на дружествата за данъчноконсултантска дейност, независимо от държавата членка, в която са установени. Следователно тя се прилага без разлика и може да бъде обоснована с императивни изисквания от общ интерес²⁷, стига обаче въпросният интерес да не е защитен от правилата, които важат по отношение на доставчика на такава услуга в държавата членка, в която той е установен²⁸. Такъв е случаят в главното производство, тъй като данъчноконсултантската дейност не е регламентирана в Нидерландия.

73. По-нататък ще припомня, че съгласно практиката на Съда защитата на потребителите и на получателите на услуги спада към императивните съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничение на свободното предоставяне на услуги²⁹.

74. Макар необходимостта от ограничаване на загубите на данъчни приходи сама по себе си да не може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги³⁰, трябва да се приеме, че обявената от германското правителство главна цел, а именно да се предпазят получателите на данъчноконсултантски услуги от неправилни съвети и техните последици, включително наказателноправни последици, като с оглед сложността на германското право се налагат изисквания за професионална квалификация и опит, представлява цел от общ интерес, която може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги.

26 — Вж. решение *Konstantinides* (C-475/11, EU:C:2013:542, т. 50).

27 — Вж. по-специално решения *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, т. 47) и *Läärä* и др. (C-124/97, EU:C:1999:435, т. 31).

28 — Вж. по-специално решения *Säger* (C-76/90, EU:C:1991:331, т. 15), Комисия/Италия (C-131/01, EU:C:2003:96, т. 28) и *Peñarroja Fa* (C-372/09 и C-373/09, EU:C:2011:156, т. 54).

29 — Вж. по-специално решения Комисия/Франция (220/83, EU:C:1986:461, т. 20), *Säger* (C-76/90, EU:C:1991:331, т. 16 и 17), *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, т. 58), *Ambry* (C-410/96, EU:C:1998:578, т. 31), *Läärä* и др. (C-124/97, EU:C:1999:435, т. 33), *Cipolla* и др. (C-94/04 и C-202/04, EU:C:2006:758, т. 64), *DKV Belgium* (C-577/11, EU:C:2013:146, т. 41), *Citroën Belux* (C-265/12, EU:C:2013:498, т. 38) и *Berlington Hungary* и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 58).

30 — Вж. по-специално по аналогия решения *Dickinger* и *Ömer* (C-347/09, EU:C:2011:582, т. 55) и *Pfleger* и др. (C-390/12, EU:C:2014:281, т. 54).

75. При все това и съгласно постоянната съдебна практика посоченото императивно изискване от общ интерес, свързано със защитата на получателите на данъчноконсултантски услуги, може да обоснове ограничаването на свободното предоставяне на услуги само ако гарантира осъществяването на преследваната цел и не надхвърля необходимото за постигането ѝ.

76. В това отношение следва да се напомни, че национална правна уредба е в състояние да гарантира осъществяването на набелязаната цел само ако действително отговаря на грижата за съгласуваното и последователното ѝ постигане, като запитващата юрисдикция следва да провери дали в случая това е така³¹.

77. В това отношение обаче може да се отбележи, че с член 4 от Закона за данъчноконсултантската дейност се установява списък, в който се изброяват значителен брой лица, които имат право да осъществяват данъчноконсултантска дейност, без да е необходимо по отношение на тях да се прилага нито предварителният административен разрешителен режим, нито изискванията за професионална квалификация по отношение на ръководителите на дружествата за данъчноконсултантска дейност³².

78. Сред тези лица по-специално са нотариуси и адвокати по патентно дело, синдици, които управляват имущество и управители на активи на трети лица, предприемачи, които извършват търговска дейност, професионални представителства или сдружения, организации, които предоставят съдействие на данъчнозадължени лица, работодатели или още национални инвестиционни дружества, чуждестранни кредитни институции и одобрени експерти по актюерски услуги, като явно общото между тези лица е, че в рамките на основната си дейност те могат като странична дейност да осъществяват и данъчноконсултантска дейност.

79. При тези условия германското правителство едва ли може да твърди, че с изискванията за професионална квалификация по отношение на отговорните ръководители на дружествата за данъчноконсултантска дейност германската правна уредба защитава по съгласуван и последователен начин получателите на данъчноконсултантски услуги.

80. При всички положения, видно от постоянната практика на Съда, макар в случаи, неуредени от директива относно взаимното признаване на дипломи, да имат свобода да регламентират осъществяването на тяхна територия на някои дейности с оглед на защитата на потребителите и въз основа на това да определят необходимите за целта дипломи, знания, квалификации или професионален опит, държавите членки все пак трябва — ако гражданин на друга държава членка възнамерява да осъществява посочената дейност — да вземат предвид придобитите в тази друга държава членка професионални звания и опит и да ги сравнят със знанията и квалификациите, които се изискват от националното им законодателство³³.

81. Германската правна уредба не предвижда обаче възможността за зачитане на знанията и професионалния опит на лицата, които ръководят или управляват дружество за данъчноконсултантска дейност, дори на неговия персонал, за целите на разрешаване на това дружество да осъществява данъчноконсултантски услуги и следователно, както Комисията отбелязва, надхвърля необходимото за гарантиране защитата на получателите на посочените услуги.

31 — Вж. по-специално решенията *Hartlauer* (C-169/07, EU:C:2009:141), *Dickinger и Ömer* (C-347/09, EU:C:2011:582, т. 56), *Pfleger и др.* (C-390/12, EU:C:2014:281, т. 56) и *Berlington Hungary и др.* (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 64).

32 — В случая тази разпоредба съдържа 16 точки, които уреждат също толкова положения.

33 — Вж. по-специално решенията *Vlassopoulou* (C-340/89, EU:C:1991:193, т. 20—23), *Aguirre Borrell и др.* (C-104/91, EU:C:1992:202, т. 7—16), *Комисия/Испания* (C-375/92, EU:C:1994:109), *Fernández de Bobadilla* (C-234/97, EU:C:1999:367), *Hocsman* (C-238/98, EU:C:2000:440) и *Pešla* (C-345/08, EU:C:2009:771).

82. Затова предлагам на третия преюдициален въпрос на запитващата юрисдикция да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която за извършване на данъчноконсултантска дейност от дружество, законно установено в друга държава членка, където тази дейност не е регламентирана, изисква дружеството да е признато за данъчноконсултантско дружество, а ръководителите му да са одобрени за данъчни консултанти.

VI – Заключение

83. По изложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Bundesfinanzhof по следния начин:

Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която за извършване на данъчноконсултантска дейност от дружество, законно установено в друга държава членка, където тази дейност не е регламентирана, изисква дружеството да е признато за данъчноконсултантско дружество, а ръководителите му да са одобрени за данъчни консултанти.