



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

17 декември 2015 година \*

„Преюдициално запитване — Признаване на професионалните квалификации — Директива 2005/36/ЕО — Член 5 — Свободно предоставяне на услуги — Директива 2006/123/ЕО — Член 16 и член 17, точка 6 — Член 56 ДФЕС — Дружество за данъчноконсултантска дейност, установено в държава членка и предоставящо услуги в друга държава членка — Правна уредба на държава членка, която изисква регистрация и признаване на дружествата за данъчноконсултантска дейност“

По дело C-342/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 20 май 2014 г., постъпил в Съда на 16 юли 2014 г., в рамките на производство по дело

**X-Steuerberatungsgesellschaft**

срещу

**Finanzamt Hannover-Nord,**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на трети състав, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (докладчик) и K. Jürimäe, съдии,

генерален адвокат: P. Cruz Villalón,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 май 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за X-Steuerberatungsgesellschaft, от H.-P. Taplick, Belastingadviseur, и K. Hübner, Rechtsanwalt,
- за Finanzamt Hannover-Nord, от S. Rechlin и B. Beckmann, в качеството на представители,
- за германското правителство, от T. Henze и B. Beutler, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от M. Bulterman, M. de Ree и B. Koorman, в качеството на представители,

\* Език на производството: немски.

— за Европейската комисия, от W. Mölls, H. Støvlbæk и H. Tserepa-Lacombe, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 1 октомври 2015 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5 от Директива 2005/36/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 7 септември 2005 година относно признаването на професионалните квалификации (ОВ L 255, стр. 22; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 8, стр. 3), изменена с Регламент (ЕС) № 623/2012 на Комисията от 11 юли 2012 година (ОВ L 180, стр. 9, наричана по-нататък „Директива 2005/36“), на член 16 от Директива 2006/123/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 12 декември 2006 година относно услугите на вътрешния пазар (ОВ L 376, стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 58, стр. 50) и на член 56 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между X-Steuerberatungsgesellschaft (наричано по-нататък „X“) и Finanzamt Hannover-Nord (данъчна служба, Хановер — северен район, наричана по-нататък „данъчната служба“) относно отказ на последната да признае на X качеството на представител на дружество в рамките на процедура по определяне на данъка върху оборота.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

#### Директива 2005/36

- 3 Член 1 от Директива 2005/36 е озаглавен „Предмет“ и предвижда:

„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 повече други държави членки [...], и който ред позволява на титуляра на споменатите квалификации да упражнява там същата професия“.

- 4 Член 2 от посочената директива е озаглавен „Приложно поле“ и параграф 1 от него гласи:

„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 В дял II от споменатата директива, озаглавен „Свободно предоставяне на услуги“, е включен озаглавеният „Принцип на свободно предоставяне на услуги“ член 5. Той гласи:

„1. [...] [Д]ържавите членки не могат да ограничават на каквото и да е основание, свързано с професионални квалификации, свободното предоставяне на услуги в друга държава членка:

- а) 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
- б) 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.

[...]“.

Директива 2006/123

- 6 Член 16 от Директива 2006/123 е озаглавен „Свобода да се предоставят услуги“ и параграфи 1 и 2 от него гласят:

„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.

[...]

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:

[...]“.

- 7 Член 17 от посочената директива, озаглавен „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], а също и изисквания в държавите членки, където се предоставят услугите, които запазват дадена дейност за определена професия;

[...]“.

*Германското право*

- 8 Член 80, параграф 5 от Данъчния кодекс (Abgabenordnung) в редакцията му, в сила към разглеждания в главното производство период (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), предвижда, че упълномощени представители и съветници, които осъществяват по занятие данъчноконсултантска дейност, без да имат разрешение за това, не могат да представляват или подпомагат упълномощилите ги лица или клиентите си пред данъчната администрация.
- 9 Съгласно член 2, първо изречение от Закона за данъчноконсултантската дейност (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, стр. 2735) в редакцията му, в сила към разглеждания в главното производство период (наричан по-нататък „Законът за данъчноконсултантската дейност“), данъчноконсултантска дейност могат да осъществяват по занятие само получените разрешение за това лица и сдружения.
- 10 Член 3 от Закона за данъчноконсултантската дейност гласи:
- „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“.
- 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 по отношение на данъчноконсултантската дейност по занятие в Германия от лица и сдружения от друга държава членка. Този член гласи следното:
- „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. [...]
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.
- [...]

Заявлението следва да включва:

[...]

- 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,

[...]“.

12 Член 5, параграф 1, първо изречение от Закона за данъчноконсултантската дейност предвижда:

„Лица и професионални сдружения, различни от посочените в членове 3, За [...] нямат право да осъществяват по занятие данъчноконсултантска дейност, и по-специално да дават по занятие данъчни съвети“.

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 приети 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“.

14 Съгласно член 35, параграф 1, първо изречение от Закона за данъчноконсултантската дейност за данъчен консултант може да бъде прието само лице, което е издържало изпита за данъчни консултанти или е освободено от такъв изпит.

### **Фактите по спора в главното производство и преюдициалните въпроси**

15 Видно от акта за преюдициално запитване, X е капиталово дружество, учредено по правото на Обединеното кралство и със седалище там, което има дъщерни дружества в Белгия и Нидерландия. Предметът му на дейност е предоставяне на икономически консултации, данъчни консултации и счетоводни услуги. То не е признато като дружество за данъчноконсултантска дейност по смисъла на Закона за данъчноконсултантската дейност.

16 X консултира по данъчни въпроси множество установени в Германия клиенти и ги представлява в данъчно-административни производства. Като представител, на когото да бъдат връчвани пощенските му пратки, X е упълномощило A Ltd — дружество за предоставяне на административни услуги, установено в Германия.

- 17 X участва в изготвянето на декларацията за данък върху оборота за 2010 г. на установеното в Германия дружество C Ltd. Декларацията е подадена в данъчната служба в началото на 2012 г. С решение от 12 март 2012 г. данъчната служба отказва да признае X като упълномощен представител на C Ltd за процедурата по определяне на данъка върху оборота за 2010 г. на основание член 80, параграф 5 от Данъчния кодекс. Като мотив за решението е посочено обстоятелството, че X няма право да осъществява по занятие данъчноконсултантска дейност.
- 18 X обжалва решението пред Finanzgericht Niedersachsen (Финансовия съд на Долна Саксония), който отхвърля жалбата му.
- 19 Запитващата юрисдикция, която X сезира с ревизионна жалба, констатира, че предпоставките по член 80, параграф 5 от Данъчния кодекс са изпълнени, поради което X няма право да извършва действия като упълномощен представител пред данъчната администрация. Всъщност X няма право да осъществява по занятие данъчноконсултантска дейност на основание нито на член 3, точка 3 от Закона за данъчноконсултантската дейност, нито на член 3а от същия закон. Тъй като обаче X се основава по-специално на член 5 от Директива 2005/36, член 16 от Директива 2006/123 и член 56 ДФЕС, запитващата юрисдикция иска да се установи дали е възможно X пряко да се позове на тези разпоредби.
- 20 Запитващата юрисдикция пояснява, че в случая става въпрос за дружество за данъчноконсултантска дейност, учредено по правото на една държава членка, което изготвя в държавата членка, където е установено и където данъчноконсултантската дейност не е регламентирана, данъчна декларация за получател на услуга от друга държава членка и подава тази декларация в данъчна служба на последната държава членка, в която вътрешноправните разпоредби предвиждат, че посочената дейност е регламентирана.
- 21 Запитващата юрисдикция уточнява, че Finanzgericht Niedersachsen (Финансовият съд на Долна Саксония) все още не е установил дали X действително е предоставило разглежданата услуга в държавата членка, където е установено, а именно в Кралство Нидерландия, или е установено също и в държавата членка на получателя на доставката, а именно Федерална република Германия.
- 22 Според запитващата юрисдикция обаче посоченото обстоятелство не е пречка да отправи преюдициалното запитване. Всъщност, независимо че не може сама да установи съответните фактически обстоятелства, компетентният да извърши това Finanzgericht Niedersachsen (Финансовият съд на Долна Саксония) вече е приел, че X е предоставило разглежданата услуга в Нидерландия и че същото не е установено в Германия. Отговорите на Съда на повдигнатите правни въпроси биха позволили да се прецени, от една страна, дали Finanzgericht Niedersachsen (Финансовият съд на Долна Саксония) трябва да установи и други фактически обстоятелства и от друга страна, евентуално какви трябва да бъдат те.
- 23 По отношение на член 5 от Директива 2005/36 запитващата юрисдикция иска да се установи, от една страна, дали в действителност разпоредбата му е приложима към дружество, доставчик на услуги. Член 2, параграф 1 от посочената директива би могъл да се тълкува в обратен смисъл, тъй като предвижда приложимост на директивата само към граждани, но не и към дружества. Разпоредбата обаче би могла да се разбира и като отнасяща се за лицата, които носят отговорност за управлението на съответното дружество.
- 24 От друга страна, запитващата юрисдикция иска да се установи дали предоставянето на услуги, които спадат към упражняване на регламентирана професия в приемащата държава членка, но се предоставят без физическо преминаване на границата на упълномощените да извършват действия за сметка на съответното дружество лица, попада в приложното поле на член 5 от споменатата директива.

- 25 Що се отнася до член 16 от Директива 2006/123, запитващата юрисдикция отбелязва, че самият текст на тази разпоредба допуска да се отхвърли приложимостта ѝ към дружество за данъчноконсултантска дейност, което предоставя услуги в държавата членка, където е установено. Всъщност по силата на споменатия член държавите членки съблюдават правото на доставчиците да предоставят услуги в държава членка, различна от тази, в която са установени. Следователно услугите, предоставени на територията на държавата членка по установяване, не би трябвало да попадат в приложното поле на същия този член.
- 26 Когато обаче дружество за данъчноконсултантска дейност предоставя услуги в държава членка, различна от тази, в която е установено, член 16 от споменатата директива би могъл съгласно член 17, точка 6 от същата да не се прилага, ако в държавата членка, където се предоставят услугите, данъчноконсултантската дейност е запазена за определена професия.
- 27 По отношение на член 56 ДФЕС запитващата юрисдикция счита, че разглежданата в главното производство правна уредба представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги. Всъщност посочената правна уредба не допуска дружество, което е учредено по правото на друга държава членка, където е и седалището му, и за чието управление не отговарят данъчни консултанти, да бъде признато в Германия като дружество за данъчноконсултантска дейност и да може свободно да осъществява там такава дейност по занятие. Признаването за такова на дружество предполага всъщност да се докаже, че отговорност за управлението му носят данъчни консултанти, като се има предвид, че данъчен консултант може да е само лице, което успешно е издържало съответния изпит или е освободено от такъв изпит.
- 28 В допълнение запитващата юрисдикция посочва, че дружество, което няма право да осъществява данъчноконсултантска дейност по занятие, може съгласно член 3а от Закона за данъчноконсултантската дейност да извършва такава дейност на временен или случаен принцип на територията на Федерална република Германия. Разпоредбата обаче не се отнася за услуги, които дружество предоставя в друга държава членка, без при това упълномощените да извършват действия за негова сметка лица да са се преместили на територията на Федерална република Германия.
- 29 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали това ограничение на свободното предоставяне на услуги може да се счита за обосновано с оглед на императивно съображение от общ интерес. Такова съображение според нея представлява необходимостта да се гарантира спазване на данъчната правна уредба и да се предотврати избягването на данъци, каквато цел именно преследва разглежданата в главното производство правна уредба. В частност ограничението по отношение на някои определени лица или дружества за достъп до данъчноконсултантска дейност цели да се гарантира на данъчнозадължените лица квалифицирана помощ при изпълнение на данъчните им задължения.
- 30 Освен това запитващата юрисдикция отбелязва, че данъчнозадължените лица трябва да бъдат предпазени и от вредите, които биха могли да претърпят в резултат на данъчни консултации, предоставени от лица без необходимата професионална или лична квалификация. Предвиденото в член 3 от Закона за данъчноконсултантската дейност изискване за разрешение следователно допринася също и за защитата на интересите на консултираните данъчнозадължени лица в качеството им на потребители на консултантски услуги.
- 31 Запитващата юрисдикция също счита, че предвид сложността на германското данъчно законодателство и постоянните изменения в данъчните норми разглежданата в главното производство правна уредба изглежда подходяща и необходима за постигане на споменатите цели.

32 При тези условия Bundesfinanzhof (Федералният финансов съд) решава да спре производството и 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 [2005/36], и то без оглед на това в коя от двете държави членки предоставя услугата?
- 3) При посочените в първия въпрос обстоятелства следва ли член 56 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?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### *Предварителни бележки*

- 33 С въпросите си запитващата юрисдикция иска най-напред да се установи дали предоставяне на услуги като разглежданите в главното производство попада в приложното поле на член 5 от Директива 2005/36, член 16, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/123 и/или член 56 ДФЕС.
- 34 Видно от акта за преюдициално запитване, въпросите се отнасят до хипотезата, при която X предоставя данъчни консултации от Нидерландия, без упълномощените да извършват действия от името на дружеството лица да са се преместили на територията на Федерална република Германия.
- 35 Следва обаче да се отбележи, от една страна, че такава доставка на услуги не попада в приложното поле на член 5 от Директива 2005/36. Всъщност параграф 2 от посочения член изрично предвижда, че разпоредбите от дял II на директивата, сред които е и член 5, се прилагат само в случаите, когато доставчикът на услуги се премести на територията на приемащата държава членка. В случая с доставка на услуги като разглежданата в главното производство това не е така.
- 36 От друга страна, по отношение на член 16, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/123 следва да се напомни, че съгласно член 17, точка 6 от същата директива посоченият член 16 не се прилага към въпроси от обхвата на дял II на Директива 2005/36, а също и към изискванията в държавите членки, където се предоставят услугите, които запазват дадена дейност за определена професия.
- 37 Видно от акта за преюдициално запитване, правна уредба като разглежданата в главното производство определя условията за достъп до осъществяване по занятие на данъчноконсултантска дейност, като забранява на неотговарящите на тези условия лица да извършват такава дейност. Трябва следователно да се приеме, че посочената правна уредба запазва дадена дейност за определена професия по смисъла на член 17, точка 6 от Директива 2006/123.



- 38 При тези условия, както се отбелязва в точка 53 от заключението на генералния адвокат, установените с такава правна уредба изисквания попадат в предвиденото в член 17, точка 6 изключение от приложното поле на член 16 от споменатата директива.
- 39 Предложеното тълкуване не може да се обори с установения в точка 35 от настоящото решение факт, че доставка на услуги като разглежданата в главното производство не попада в приложното поле на дял II от Директива 2005/36. Всъщност, както следва от самия текст на член 17, точка 6 от Директива 2006/123, предвиденото в тази разпоредба изключение не е ограничено само до въпроси от обхвата на дял II.
- 40 Следователно доставка на услуги като разглежданата в главното производство не попада в приложното поле нито на член 5 от Директива 2005/36, нито на член 16, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/123.
- 41 Поради трансграничния си характер обаче услуги като разглежданите в главното производство попадат в приложното поле на член 56 ДФЕС (вж. по аналогия решение OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, т. 68).
- 42 При тези обстоятелства следва да се отговори единствено на третия въпрос.

*По третия въпрос*

- 43 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка за определяне на условията за достъп до осъществяване по занятие на данъчноконсултантска дейност да ограничава свободното предоставяне на услуги от учредено по правото на друга държава членка и установено там дружество за данъчноконсултантска дейност, което изготвя в последната държава членка, където данъчноконсултантската дейност не е регламентирана, данъчна декларация за получател на услуги в първата държава членка и я изпраща там на данъчната администрация.
- 44 В това отношение следва да се припомни, че при липса на хармонизация на условията за достъп до дадена професия държавите членки имат право да определят знанията и квалификациите, необходими за упражняването на тази професия (вж. по-специално решение Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, т. 48 и цитираната съдебна практика).
- 45 След като условията за достъп до осъществяване по занятие на данъчноконсултантска дейност към настоящия момент не са предмет на хармонизация на равнището на Съюза, държавите членки продължават да бъдат компетентни да определят тези условия (вж. по аналогия решение Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, т. 49).
- 46 От това следва, че в конкретния случай правото на Съюза допуска германското законодателство да обуславя достъпа до споменатата дейност с притежаването на преценените за необходими правни знания и квалификации (вж. по аналогия решение Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, т. 50).
- 47 Въпреки това обаче държавите членки трябва да упражняват компетентността си в тази област при спазване на гарантираните от Договора за функционирането на ЕС основни свободи (решение Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, т. 51 и цитираната съдебна практика).
- 48 По отношение на свободното предоставяне на услуги 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 сходни услуги (вж. по-специално решение *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, т. 44).

- 49 Както посочва генералният адвокат в точки 66 и 67 от заключението си, правна уредба като разглежданата в главното производство представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги. Всъщност, като изисква за осъществяването от дружество на данъчноконсултантска дейност по занятие същото да има предварително разрешение, за което пък е необходимо управляващите това дружество лица да имат подходяща професионална квалификация, тази правна уредба забранява всяка възможност дружество за данъчноконсултантска дейност, установено в друга държава членка, където тази дейност не е регламентирана, да предоставя услугите си в Германия.
- 50 Вярно е наистина, че на дружество, което няма разрешение за осъществяване по занятие на данъчноконсултантска дейност, може по силата на член 3а от Закона за данъчноконсултантската дейност да се предостави право за осъществяване на такава дейност на територията на Федерална република Германия на временен и случаен принцип.
- 51 Съгласно дадените от запитващата юрисдикция разяснения, напомнени в точка 28 от настоящото решение, обаче посочената разпоредба не се прилага към доставка на услуги като разглежданата в главното производство, при която доставчикът на услугите физически не се е преместил в приемащата държава членка.
- 52 По отношение на обосноваването на ограничение, наложено с правна уредба като разглежданата в главното производство, постоянната съдебна практика приема, че национални мерки, които биха могли да затруднят или да възпрепятстват упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора, могат да бъдат допуснати само при условие че преследват цел от обществен интерес, че са в състояние да гарантират осъществяването на тази цел и че не надхвърлят необходимото за нейното постигане (вж. по-специално решение *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, т. 50).
- 53 Следва да се отбележи, че по принцип целите за предотвратяване на избягването на данъци и за защита на потребителите — които, както става ясно от акта за преюдициално запитване, разглежданата в главното производство правна уредба преследва — са сред целите, които биха могли да се считат за представляващи императивни съображения от обществен интерес, обосноваващи ограничаване на свободното предоставяне на услуги (вж. в този смисъл решения *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, т. 51 и цитираната съдебна практика, както и Комисия/Испания, C-678/11, EU:C:2014:2434, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 54 При все това съгласно постоянната съдебна практика националните органи трябва по-конкретно да гарантират, че придобитата в други държави членки квалификация е призната с нейната реална стойност и е надлежно взета предвид (вж. решение *Peñarroja Fa*, C-372/09 и C-373/09, EU:C:2011:156, т. 58 и цитираната съдебна практика).
- 55 От представената на Съда преписка по делото обаче не може да се заключи, че при доставка на услуги, която не предполага физическо преминаване на границата от доставчика на услугите или от упълномощените да извършват действия от негово име лица, разглежданата в главното производство правна уредба позволява признаването на реалната стойност и надлежното вземане предвид на придобитата в друга държава членка от доставчика на услугите или от съответните лица квалификация в областта на осъществяването по занятие на данъчноконсултантска дейност.

- 56 Задължение за доставчик на данъчноконсултантски услуги като X за предварително подаване на заявление до органите на държавата членка, че възнамерява да предоставя в нея такива услуги, когато достъпът до осъществяването по занятие на данъчноконсултантска дейност в посочената държава членка е регламентиран, принципно не би надхвърлило необходимото за постигането на преследваните от правна уредба като разглежданата в главното производство цели за предотвратяване на избягването на данъци и за защита на потребителите. Едно такова задължение би могло да позволи на посочените органи да проверят квалификацията, придобита евентуално в практиката от споменатия доставчик или от физическите лица, които извършват за него съответните услуги, в други държави членки, в частност в областта на данъчното облагане, в която същият доставчик възнамерява да осъществява дейност (вж. по аналогия решение *Essent Energie Productie*, C-91/13, EU:C:2014:2206, т. 57 и 58 и цитираната съдебна практика).
- 57 Видно обаче от точка 28 от настоящото решение, разпоредбата, въз основа на която според данъчната служба и Федерална република Германия би могло да се допусне такова признаване и вземане предвид, а именно член 3а от Закона за данъчноконсултантската дейност, не е, както уточнява запитващата юрисдикция, приложима към такава доставка на услуги.
- 58 Впрочем при обстоятелства като разглежданите в главното производство органите на държавата членка така или иначе нямат основание да твърдят, че доставчик на услуги като X евентуално не е изпълнил изискванията на разпоредба като член 3а от Закона за данъчноконсултантската дейност, след като редът и условията за прилагането на тази разпоредба по отношение на него са неясни.
- 59 Всъщност принципът на правна сигурност изисква по-конкретно действието на правните норми да е ясно, точно и предвидимо, по-специално когато те могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и предприятията (вж. решение *Berlington Hungary* и др., C-98/14, EU:C:2015:386, т. 77 и цитираната съдебна практика).
- 60 Поради това на третия въпрос следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка за определяне на условията за достъп до осъществяване по занятие на данъчноконсултантска дейност да ограничава свободното предоставяне на услуги от учредено по правото на друга държава членка и установено там дружество за данъчноконсултантска дейност, което изготвя в последната държава членка, където данъчноконсултантската дейност не е регламентирана, данъчна декларация за получател в първата държава членка и я изпраща там на данъчната администрация, без при това придобитата в други държави членки от дружеството или от физическите лица, извършващи данъчноконсултантски услуги за него, квалификация да се признае с нейната реална стойност и надлежно да се вземе предвид.

### **По съдебните разноски**

- 61 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

**Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка за определяне на условията за достъп до осъществяване по занятие на данъчноконсултантска дейност да ограничава свободното предоставяне на услуги от учредено по правото на друга държава членка и установено там дружество за**

**данъчноконсултантска дейност, което изготвя в последната държава членка, където данъчноконсултантската дейност не е регламентирана, данъчна декларация за получател в първата държава членка и я изпраща там на данъчната администрация, без при това придобитата в други държави членки от дружеството или от физическите лица, извършващи данъчноконсултантски услуги за него, квалификация да се признае с нейната реална стойност и надлежно да се вземе предвид.**

Подписи