



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
PEDRA CRUZ VILLALÓNA  
přednesené 1. října 2015<sup>1</sup>

**Věc C-342/14**

**X-Steuerberatungsgesellschaft  
proti  
Finanzamt Hannover-Nord**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„Volný pohyb služeb — Článek 56 SFEU — Směrnice 2006/123/ES — Uznávání odborných kvalifikací — Směrnice 2005/36/ES — Společnost vykonávající daňové poradenství usazená v jednom členském státě a poskytující služby v jiném členském státě — Vnitrostátní právní úprava podrobující výkon činnosti společností vykonávajících daňové poradenství povinnosti uznávání a požadavkům na odbornou kvalifikaci jejich vedoucích pracovníků“

1. Spor v původní řízení se v projednávané věci týká toho, že německý finanční úřad odmítl, aby společnost vykonávající daňové poradenství v souladu se zákonem usazená v jiném členském státě, v projednávané věci v Nizozemsku, mohla poskytovat služby klientům usazeným v Německu. Dotčená činnost, která v Nizozemsku není regulovaná, může být v projednávaném případě v Německu vykonávána společností vykonávající daňové poradenství pouze pod podmínkou, že tato společnost byla uznána, což vyžaduje, aby její vedoucí pracovníci byli jmenováni daňovými poradci, a aby tedy úspěšně složili zkoušku daňového poradce.
2. Poradenská společnost dotčená ve věci v původním řízení toto odmítnutí zpochybňuje, uplatňujíc článek 5 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/36/ES ze dne 7. září 2005 o uznávání odborných kvalifikací<sup>2</sup>, článek 16 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu<sup>3</sup> a článek 56 SFEU, což vedlo předkládající soud k tomu, aby Soudnímu dvoru předložil tři předběžné otázky týkající se výkladu uvedených ustanovení.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. L 255, s. 22.

3 — Úř. věst. 376, s. 36.

## I – Právní rámec

### A – Unijní právo

#### 1. Směrnice 2005/36

#### 3. Článek 1 směrnice 2005/36 stanoví její cíl následovně:

„Tato směrnice stanoví pravidla, podle nichž členský stát, který podmiňuje přístup k regulovanému povolání nebo jeho výkon na svém území získáním určité odborné kvalifikace (dále jen ‚hostitelský členský stát‘), uznává pro přístup k tomuto povolání a jeho výkon odborné kvalifikace nabyté v jednom nebo více jiných členských státech (dále jen ‚domovský členský stát‘), které jejich držitele opravňují vykonávat v tomto členském státě stejné povolání.“

#### 4. Článek 2 směrnice 2005/36, který definuje její oblast působnosti, v odstavci 1 stanoví:

„Tato směrnice se vztahuje na každého státního příslušníka členského státu, který chce vykonávat regulované povolání včetně svobodných povolání, v jiném státě, než ve kterém získal svou odbornou kvalifikaci, buď jako osoba samostatně výdělečně činná, nebo jako zaměstnanec.“

#### 5. Článek 5 směrnice 2005/36 stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny zvláštní právní předpisy Společenství a články 6 a 7 této směrnice, neomezí členské státy z žádného důvodu vztahujícího se k odborné kvalifikaci poskytování služeb v jiném členském státě:

- a) je-li poskytovatel služby v souladu se zákonem usazen v členském státě za účelem výkonu stejného povolání (dále jen ‚členský stát usazení‘) a
- b) pokud se poskytovatel služby přestěhuje, vykonával-li toto povolání v členském státě usazení po dobu nejméně dvou let během předcházejících deseti let a není-li povolání v tomto státě regulováno. Podmínka, která vyžaduje, aby poskytovatel služby vykonával povolání po dobu dvou let, se neuplatňuje, je-li povolání nebo vzdělávání a odborná příprava na toto povolání regulována.

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

Povaha dočasného a příležitostného poskytování služeb se posuzuje případ od případu, zejména s ohledem na dobu trvání, četnost, pravidelnost a nepřetržitost.

3. Pokud se poskytovatel služeb přestěhuje, podléhá etickým pravidlům profesní, zákonné nebo správní povahy, která jsou přímo spojena s odbornou kvalifikací, například definice povolání, užívání titulů a vážné zanedbání povinné péče při výkonu povolání, které přímo a konkrétně souvisí s ochranou a bezpečností spotřebitele, jakož i disciplinárním předpisům, které se v hostitelském členském státě vztahují na odborníky, kteří zde vykonávají stejné povolání.“

## 2. Směrnice 2006/123

### 6. Článek 16 odst. 1 až 3 směrnice 2006/123 stanoví:

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

Členský stát, v němž je služba poskytována, zajistí volný přístup k činnosti poskytování služeb a volný výkon této činnosti na svém území. Členské státy nesmějí podmiňovat přístup k činnosti poskytování služeb nebo její výkon na svém území žádnými požadavky, které nedodržují tyto zásady:

- a) nepřipustnost diskriminace: požadavky nesmějí být přímo nebo nepřímo diskriminační na základě státní příslušnosti nebo v případě právnických osob na základě členského státu, v němž jsou usazeny;
- b) nezbytnost: požadavky musejí být opodstatněny důvody veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti, ochrany veřejného zdraví nebo ochrany životního prostředí;
- c) přiměřenost: požadavky musejí být vhodné pro dosažení sledovaného cíle a nesmějí překračovat rámec toho, co je pro dosažení daného cíle nezbytné.

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

- a) povinnost poskytovatele být na jejich území usazen;
- b) povinnost poskytovatele získat od jejich příslušných orgánů povolení, včetně zápisu do rejstříku nebo registrace u profesního subjektu nebo sdružení na jejich území, s výjimkou případů stanovených v této směrnici nebo v jiných nástrojích práva Společenství;
- c) zákaz, aby si poskytovatel na jejich území zřídil určitou formu nebo druh infrastruktury, včetně kanceláří, kterou poskytovatel potřebuje k poskytování daných služeb;
- d) použití zvláštních smluvních ujednání mezi poskytovatelem a příjemcem, která brání či omezují poskytování služeb osobami samostatně výdělečně činnými;
- e) povinnost poskytovatele být držitelem průkazu totožnosti vydaného jejich příslušnými orgány konkrétně pro daný výkon činnosti poskytování služeb;
- f) požadavky, které ovlivňují používání zařízení a materiálu, jež jsou nedílnou součástí poskytované služby, kromě požadavků nezbytných pro bezpečnost a ochranu zdraví při práci;
- g) omezení volného pohybu služeb uvedená v článku 19.

3. Členskému státu, do něhož se poskytovatel přemístí, nelze bránit ve stanovení požadavků pro poskytování služeb v případech opodstatněných důvody veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti, veřejného zdraví nebo ochrany životního prostředí a v souladu s odstavcem 1. Tomuto členskému státu nelze rovněž bránit v uplatňování, v souladu s právem Společenství, jeho podmínek zaměstnávání, včetně podmínek stanovených v kolektivních smlouvách.

[...]"

7. Článek 17 směrnice 2006/123, který stanoví další výjimky z volného pohybu služeb, stanoví:

„Článek 16 se nepoužije:

[...]

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

[...]“

## B – Německé právo

8. Podle § 80 odst. 5 německého zákona o správě daní a poplatků (Abgabenordnung, dále jen „AO“), ve znění platném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti ve věci v původním řízení, je nutno zmocněnce a poradce odmítnout, pokud v rámci podnikatelské činnosti poskytují daňové poradenství, aniž jsou k tomu oprávněni.

9. Ustanovení § 2 první věty zákona o daňovém poradenství (Steuerberatungsgesetz<sup>4</sup>, dále jen „StBerG“), ve znění platném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti ve věci v původním řízení, stanoví, že poskytovat daňové poradenství v rámci podnikatelské činnosti mohou pouze osoby a sdružení, které k tomu mají oprávnění.

10. Podle § 3 StBerG jsou k poskytování daňového poradenství oprávněni:

- „1) daňoví poradci, daňoví zmocněnci, advokáti, usazení evropští advokáti, auditoři a registrovaní účetní,
- 2) partnerské společnosti, jejichž partnery jsou výlučně osoby uvedené v bodě 1,
- 3) společnosti vykonávající daňové poradenství, advokátní společnosti, auditorské společnosti a společnosti vykonávající kontrolu účetnictví.“

11. Dočasné a příležitostné poskytování daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti je upraveno v § 3a StBerG, který v dotčené oblasti provádí směrnici 2005/36. Toto ustanovení zní následovně:

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

4 — BGBl. 1975 I, s. 2735.

2. Poskytování daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti podle odstavce 1 je přípustné pouze tehdy, pokud dotčená osoba učiní před prvním výkonem v tuzemsku písemné ohlášení příslušnému orgánu. Příslušným orgánem je pro osoby z:

[...]

4) Nizozemska a Bulharska Steuerberaterkammer Düsseldorf,

[...]Ohlášení osoby musí obsahovat:

1. příjmení a jména, obchodní firmu nebo název, včetně osob oprávněných společnost zastupovat,
2. rok narození nebo založení,
3. sídlo, včetně adres všech poboček,
4. profesní titul, na jehož základě může být činnost v Německu vykonávána,
5. potvrzení o tom, že osoba je v souladu se zákonem usazena za účelem poskytování daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti v členském státě Evropské unie nebo v jiném smluvním státě Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo ve Švýcarsku a že jí ke dni předložení potvrzení nebyl výkon této činnosti zakázán, byť i dočasně,
6. doklad o odborné kvalifikaci,
7. doklad prokazující, že osoba vykonávala povolání ve státě usazení alespoň po dobu dvou let během předcházejících deseti let, pokud ani povolání, ani vzdělání požadované pro toho povolání, není ve státě usazení upraveno,
8. podrobné informace týkající se pojištění profesní odpovědnosti nebo jakéhokoli jiného individuálního nebo společného krytí v oblasti profesní odpovědnosti.

Ohlášení podle odstavce 1 musí být podáno každý rok, pokud ke konci kalendářního roku, osoba hodlá pokračovat v poskytování daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti v Německu. V tomto případě musí být znovu předloženo potvrzení uvedené v § 3 odst. 5 a informace, které mají být poskytnuty podle § 3 odst. 8.

[...]“

12. Ustanovení § 4 StBerG stanoví:

„K poskytování daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti jsou dále oprávněni:

1. notáři, v rámci činností, které jsou jim povoleny [...];
2. patentoví zástupci a patentové advokátní kanceláře , v rámci činností, které jsou jim povoleny [...];
3. veřejnoprávní orgány a jiné subjekty, jakož i meziregionální auditorské instituce pro veřejnoprávní orgány a jiné subjekty, v rámci jejich pravomoci;
4. depozitáři a správci majetku třetích osob a majetku, který jim byl svěřen jako správcům nebo pro účely ručení v rozsahu, v němž poskytují daňové poradenství týkající se tohoto majetku;

5. podnikatelé, kteří vykonávají obchodní činnost, pokud poskytují daňové poradenství svým zákazníkům přímo se vztahující k předmětu, který je součástí jejich obchodní činnosti;
  6. sdružení zastřešující družstva, sdružení družstevního auditu a družstva správy majetku v rozsahu, v němž poskytují členům zastřešujících a výkonných sdružení daňové poradenství v rámci svých úkolů;
  7. zástupci povolání nebo sdružení založená na obdobném základě v rozsahu, v němž poskytují svým členům daňové poradenství v rámci svých úkolů [...];
  8. profesní organizace nebo sdružení zemědělců a lesníků a vzniklá na podobném základě, jejichž stanovy stanovují poradenství zemědělským a lesnickým podnikům [...] v rozsahu, v němž je toto poradenství poskytováno osobami oprávněnými užívat titul „zemědělská účetní kancelář“ a v němž se poradenství netýká kalkulace příjmů pocházejících od osob vykonávajících samostatně výdělečnou činnost nebo z průmyslové či obchodní činnosti, pokud se nejedná o sekundární příjmy tak, jak je zemědělci běžní získávají;
  9.
    - a) podniky zastupující přepravce v rozsahu, v němž poskytují poradenství v oblasti odvodů na vstupu nebo zpracování, s ohledem na spotřební daň, zboží pohybujícího se v rámci obchodu s jinými členskými státy Evropské unie;
    - b) další průmyslové nebo obchodní podniky v rozsahu, v němž poskytují poradenské služby v souvislosti s celním odbavením ve věcech dovozních cel;
    - c) podniky uvedené v bodech a) a b) v rozsahu, v němž podnikatelům poskytují [...] poradenství v daňové oblasti [...] a v němž jsou usazeny v zeměpisné oblasti působnosti tohoto zákona, nepředstavují malé podniky [...] a nebyly z činnosti daňových zástupců vyloučeny [...];
  10. zaměstnavatelé v rozsahu, v němž poskytují poradenství svým zaměstnancům v otázkách souvisejících s daní z příjmů ze závislé činnosti nebo v otázkách souvisejících s daňovými úlevami pro rodiny [...];
  11. sdružení zabývající se pomocí daňovým poplatníkům v rozsahu, v němž poskytují daňové poradenství svým členům [...];
  12. tuzemské investiční společnosti, jakož i osoby, společnosti a další korporace v rozsahu, v němž jménem věřitelů příjmů z kapitálového majetku podávají společné žádosti o vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku [...];
  - 12 a. zahraniční úvěrové instituce v rozsahu, v němž jménem věřitelů příjmů z kapitálového majetku podávají společné žádosti o vrácení daně z příjmů z kapitálového majetku [...];
  13. veřejně ustanovení znalci v oblasti pojistné matematiky v rozsahu, v němž poskytují daňové poradenství svým klientům v přímé souvislosti s výpočtem rezerv na důchody, technických rezerv na pojištění a převody do penzijních fondů a podnikových důchodových fondů;
- [...]
15. instance uznané právem spolkových zemí za způsobilé [...] v rámci jejich úkolů;
- [...]

### 13. Ustanovení § 32 StBerG stanoví:

- „1. Daňoví poradci, daňoví zmocněnci a společnosti vykonávající daňové poradenství poskytují daňové poradenství v rámci podnikatelské činnosti v souladu s ustanoveními tohoto zákona.
2. Daňoví poradci musí být jmenováni; vykonávají svobodné povolání. Jejich činnost není živností.
3. Společnosti vykonávající daňové poradenství musí být uznány. Pro uznání je podmínkou, aby byla společnost odpovědně řízena daňovými poradci.“

## II – Skutkový základ sporu v původním řízení

14. X-Steuerberatungsgesellschaft (dále jen „žalobkyně v původním řízení“) je kapitálovou společností založenou podle práva Spojeného království se sídlem ve Spojeném království a pobočkami v Nizozemsku a Belgii, jejímž předmětem podnikání je ekonomické a daňové poradenství a účetnictví a jejímiž společníky a jednateli jsou S bydlištěm v Německu a Y s bydlištěm v Belgii.

15. Tato společnost poskytuje daňové poradenství několika mandantům usazeným v Německu, které zastupuje ve správních daňových řízeních, ačkoli nebyla v Německu uznána jakožto společnost vykonávající daňové poradenství ve smyslu čl. 32 odst. 3 a článku 49 StBerG a jmenování Y jakožto daňového poradce v Německu bylo zrušeno v roce 2000.

16. Žalobkyně v původním řízení využívá služeb společnosti A Ltd., která je podnikem poskytujícím kancelářské práce se sídlem v Německu, a která je uvedena jakožto zástupce k přebírání písemností a v jejichž kancelářských prostorách Y vykonává svou činnost.

17. Žalobkyně v původním řízení se zejména podílela na zpracování daňového přiznání k dani z obratu společnosti C Ltd za rok 2010. Rozhodnutím ze dne 12. března 2012 nicméně Finanzamt Hannover-Nord (daňový úřad Hannover-sever, dále jen „žalovaný v původním řízení“) odmítl žalobkyni v původním řízení uznat jako zástupkyni společnosti C Ltd na základě čl. 80 odst. 5 AO z důvodu, že není oprávněna poskytovat daňové poradenství v rámci podnikatelské činnosti.

18. Žaloba podaná žalobkyní v původním řízení proti tomuto rozhodnutí byla finančním soudem (Finanzgericht) zamítnuta. Finanzgericht jednak potvrdil, že žalobkyně v původním řízení není oprávněna k podnikání v oblasti poskytování daňového poradenství, a jednak rozhodl, že nejsou splněny ani podmínky pro dočasné a příležitostné poskytování daňového poradenství podle § 3a StBerG, jelikož žalobkyně v původním řízení Komoře daňových poradců v Düsseldorfu, která je příslušná pro Nizozemsko, nepředložila žádné ohlášení vyhovující požadavkům druhého odstavce tohoto ustanovení.

19. V rámci opravného prostředku „Revision“ podaného k předkládajícímu soudu žalobkyně v původním řízení tvrdila, že poskytovateli služeb usazenému ve členském státě, v projednávané věci v Nizozemsku, který zde v souladu se zákonem vykonává činnost daňového poradenství, nelze zakázat, aby své služby poskytoval z tohoto členského státu, tedy bez fyzického překročení hranic, hospodářským subjektům usazeným v jiném členském státě, v projednávané věci v Německu, bez ohledu na to, že činnost daňového poradenství je v tomto členském státě vyhrazena jen určitým profesním skupinám. Uplatňuje porušení článku 5 směrnice 2005/36, článku 16 směrnice č. 2006/123, článku 56 SFEU, jakož i článku 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/31/ES ze dne 8. června 2000 o některých právních aspektech služeb informační společnosti, zejména elektronického obchodu, na vnitřním trhu (směrnice o elektronickém obchodu)<sup>5</sup>.

5 — Úř. věst. L 178, s. 1.

### III – Předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

20. Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

21. Předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí vysvětlil, že je nezbytné, aby se Soudní vyjádřil k otázce, zda je v souladu s unijním právem omezit volný pohyb služeb vnitrostátními ustanoveními, která stanoví, že daňové poradenství v rámci podnikatelské činnosti může být poskytováno pouze osobami a sdruženími, které k tomu mají oprávnění, a že k tomu, aby byla oprávněna, musí být společnost vykonávající daňové poradenství uznána a musí ji odpovědně řídit daňoví poradci.

22. Kromě toho předkládající soud upřesnil, že skutečnost, že před soudem nižšího stupně ještě nebylo prokázáno, zda žalobkyně v původním řízení skutečně poskytovala službu dotčenou v původním řízení v členském státě, ve kterém je usazena, nebo zda byla považována za usazenou v členském státě, kde byly služby přijímány, vzhledem k judikatuře Soudního dvora nepředstavuje překážku podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

23. Žalobkyně a žalovaný v původním řízení, německá a nizozemská vláda, jakož i Komise předložili svá písemná vyjádření, jakož i ústní vyjádření na veřejném jednání, které se konalo dne 13. května 2015, přičemž se na žádost Soudního dvora soustředili na třetí otázku.

### IV – Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

#### A – K první otázce

24. Předkládající soud vyjádřil ve svém předkládacím rozhodnutí pochybnosti o použitelnosti směrnice 2005/36 na skutkové okolnosti věci v původním řízení. Zaprvé se tato směrnice podle všeho použije pouze na státní příslušníky, a nikoli na společnosti s výhradou, že je třeba zohlednit osoby jednající jménem společností. Zadruhé se články 5 až 9 směrnice 2005/36 uplatní v souladu s jejím čl. 5 odst. 2 pouze v případě, že se poskytovatel přestěhuje na území hostitelského členského státu, aby zde dočasně



a příležitostně vykonával povolání uvedené v jeho prvním odstavci. Nakonec se zatřetí táže, zda se článek 5 směrnice 2005/36 vztahuje na služby poskytované společnostmi z členského státu, ve kterém je usazena, kde vykonávané povolání není regulované, do členského státu, kde je výkon tohoto povolání podmíněn získáním odborných kvalifikací ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 2005/36.

25. Účastníci původního řízení a zúčastnění, kteří předložili vyjádření, stejně jako Komise, všichni tvrdí, že se směrnice ve sporu v původním řízení nepoužije<sup>6</sup>.

26. Žalovaný v původním řízení a Komise, jakož i podpůrně německá vláda tak uvádějí, že článek 5 směrnice 2005/36 předpokládá, že se poskytovatel služby přestěhuje do hostitelského členského státu. Ve věci v původním řízení však k fyzickému překročení hranic nedošlo, jelikož žalobkyně v původním řízení poskytovala služby německým klientům ze svého sídla v Nizozemsku.

27. Německá a nizozemská vláda mají za to, že směrnice 2005/36 není použitelná *ratione personae*. Tato směrnice se totiž uplatní pouze na případy, ve kterých je vyžadováno získání vzdělání nebo odborné praxe, které mohou z povahy věci získat pouze fyzické osoby. První předběžná otázka se však týká pouze činnosti společností vykonávající daňové poradenství, a nikoli činnosti osob, které jednájí jejím jménem.

28. Německá vláda doplňuje, že v každém případě směrnice 2005/36 nebrání rozhodnutí žalovaného v původním řízení, jelikož požadavky stanovené v § 3a StBerG jsou pokryty čl. 7 odst. 2 písm. b) až d) uvedené směrnice, který stanoví, že pro první poskytnutí služby mohou členské státy požadovat osvědčení, že poskytovatel je v souladu se zákonem usazen v členském státě za účelem výkonu dotyčných činností a doklad o odborné kvalifikaci.

#### B – K druhé otázce

29. Předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí vyjadřuje pochybnosti o tom, zda společnost vykonávající daňové poradenství může uplatnit článek 16 směrnice 2006/123, který poskytovatelům zajišťuje právo poskytovat služby v jiném členském státě, než v členském státě, ve kterém jsou usazeni, pokud činnost v oblasti daňového poradenství není v členském státě usazení regulována, ale je regulována v hostitelském členském státě. Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že pokud jsou služby takové společnosti poskytovány v jejím členském státě usazení, nevztahuje se na ně článek 16 směrnice 2006/123 a pokud jsou poskytovány v členském státě příjemce služeb, vztahuje se na ně výjimka z volného pohybu služeb uvedená v čl. 17 bodě 6) směrnice 2006/123.

30. Žalobce v původním řízení, jakož i německá vláda a Komise mají rovněž za to, že se směrnice 2006/123 ve sporu v původním řízení nepoužije, a to z důvodů vysvětlených předkládajícím soudem<sup>7</sup>.

31. Nizozemská vláda je naproti tomu opačného názoru. Nejprve má za to, že použití směrnice 2006/123 není vyloučeno směrnicí 2005/36, jelikož se tato směrnice nepoužije na požadavky uložené společnosti vykonávající daňové poradenství. Poté zdůrazňuje, přičemž v tomto ohledu odkazuje na bod 33 odůvodnění směrnice 2006/123, že služby poskytované na dálku spadají do její působnosti. Článek 16 směrnice 2006/123 se vztahuje na služby poskytované poskytovateli usazenými v jiném členském státě, než ve kterém jsou služby přijímány, ať je členský stát, ve kterém je samotná činnost vykonávána, jakýkoli. Nakonec má za to, že podmínka uznávání, kterou německá právní úprava

6 — Žalobkyně v původním řízení, která lituje toho, že předkládající soud nepoložil otázky, které mu navrhla, nepředložila vyjádření k první předběžné otázce.

7 — Žalobkyně v původním řízení vyjádření k druhé předběžné otázce nepředložila.

podmiňuje činnost společnosti vykonávající daňové poradenství, se týká složení řídicího orgánu společnosti, a není tedy požadavkem, který vyhrazuje činnost určitému povolání ve smyslu čl. 17 bodu 6) směrnice č.2006/123, tedy ustanovením, které jakožto výjimka, musí být vykládáno restriktivně.

32. V důsledku toho má za to, že německá právní úprava je v souladu se směrnicí č. 2006/123 pouze za podmínky, že je nediskriminační, nutná a přiměřená vzhledem k jednomu ze čtyř odůvodnění uvedených v jejím článku 16, což přísluší určit předkládajícímu soudu. Rovněž dospěla k závěru, že není třeba odpovídat na třetí předběžnou otázku.

### C – K třetí otázce

33. Předkládající soud v předkládacím rozhodnutí uvádí, že ačkoli se německá právní úprava uplatní bez rozdílu na všechny společnosti vykonávající daňové poradenství, přesto představuje omezení volného pohybu služeb v rozsahu, v němž vylučuje, že společnost založená podle právní úpravy jiného členského státu, která má své sídlo v tomto členském státě, ale není odpovědně řízena daňovými poradci, bude v Německu uznána a bude moci tam poskytovat daňové poradenství v rámci podnikatelské činnosti. Má nicméně za to, že tato právní úprava může být odůvodněna naléhavými důvody veřejného zájmu, v projednávané věci veřejným zájmem na dodržování daňových předpisů a na předcházení daňovým únikům, jakož i ochranou spotřebitelů. Cílem této právní úpravy je zajistit daňovým poplatníkům kvalifikované poradenství při plnění jejich daňových povinností a ochranu proti škodám, které by jim mohly vzniknout tím, že by jim daňové poradenství ve složité oblasti německého daňového systému poskytovaly osoby, které nezískaly požadovanou odbornou nebo osobní kvalifikaci.

34. Německá vláda má za to, že za předpokladu, že se směrnice 2005/36 ve věci v původním řízení nepoužije, a proto se použije článek 56 SFEU, je třeba na třetí předběžnou otázku odpovědět záporně. Má obdobně jako předkládající soud za to, že německá právní úprava představuje omezení volného pohybu služeb zaručeného článkem 56 SFEU, ale je odůvodněno naléhavými důvody veřejného zájmu uplatněnými předkládajícím soudem a nejde nad rámec toho, co je k dosažení sledovaných cílů nezbytné.

35. Trvá na skutečnosti, že uplatněné naléhavé důvody veřejného zájmu musejí být zohledněny jako celek, jelikož přispívají jak k ochraně příjemců služeb, tak obecně k ochraně spotřebitelů a *in fine* celé společnosti. Doplňuje, že daňový poplatník, který vyhledá daňové poradenství, sám ponese důsledky případných chyb, včetně důsledků trestněprávních.

36. Komise v podstatě tvrdí, že německá právní úprava představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 56 SFEU v rozsahu, v němž podmiňuje výkon činnosti daňového poradenství vydáním správního povolení, jež podléhá získání určité odborné kvalifikace.

37. I když připouští, že tato právní úprava může být odůvodněna naléhavým důvodem veřejného zájmu, jak uváděl předkládající soud, s cílem ochrany spotřebitele, a konkrétně oprávněným zájmem na ochranu daňových poplatníků vůči škodám vzniklým poradenstvím od nedostatečně kvalifikovaných osob vzhledem ke složitosti německého daňového práva, má nicméně za to, že nemůže systematicky a soudržně zaručit uskutečnění sledovaného cíle a v každém případě jde nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění této ochrany.

## V – Analýza

### A – K první otázce

38. Žalovaný v původním řízení a zúčastnění, kteří předložili svá vyjádření, mají za to, čímž odrážejí pochybnosti vyjádřené samotným předkládajícím soudem, že se na spor v původním řízení nevztahuje směrnice 2005/36, a tvrdí, že se neuplatní buď *ratione personae*, jelikož právnické osoby nemohou ze své povahy ani získat odborné vzdělání, ani získat odbornou praxi, nebo že se tato směrnice neuplatní *ratione materiae*, neboť poskytovatel služeb dotčený v původním řízení nepřekročil hranice.

39. V tomto ohledu je třeba připomenout, že směrnice 2005/36 zaručuje uznávání odborných kvalifikací získaných státním příslušníkem členských států v jednom nebo několika členských státech, tedy fyzickou osobou, za účelem přístupu k regulovaným povoláním, na která se vztahuje, a jejich výkonu v jiném členském státě.

40. První předběžná otázka se přitom týká výslovně pouze činnosti žalobkyně v původním řízení, a to společnosti vykonávající daňové poradenství, která ve svém členském státě usazení vypracovala daňové příznání pro příjemce usazeného v jiném členském státě, a nikoli fyzických osob, které ji řídí, spravují nebo pro ni pracují.

41. V důsledku toho lze skutečně mít za to, že první otázka, posuzovaná z tohoto přísného pohledu, vyžaduje, aby na ni byla dána záporná odpověď, neboť směrnice 2005/36 se nelze dovolávat za účelem omezení volného pohybu služeb společnosti vykonávající daňové poradenství, tedy právnické osoby.

42. Přesto nelze dospět k závěru, že pouze z tohoto důvodu situace dotčená v původním řízení nespadá do rozsahu působnosti směrnice 2005/36.

43. Nad rámec restriktivní formulace první otázky a pochybností vyslovených samotným předkládajícím soudem je třeba uvést, že německá právní úprava dotčená ve věci v původním řízení podmiňuje výkon činnosti daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti v Německu společností vykonávající daňové poradenství povinností uznání (§ 32 odst. 3 StBerG), přičemž tato povinnost je sama podmíněna podmínkou, aby uvedená společnost byla odpovědně řízena daňovými poradci, tedy fyzickými osobami, které musejí být jmenovány (§ 32 odst. 2 StBerG), přičemž jmenování podléhá podmínce úspěšného složení zkoušky daňového poradce nebo osvobození od této zkoušky (§ 35 odst. 1 StBerG).

44. Činnost daňového poradenství přitom spadá pod pojem „regulované povolání v Německu“ ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 2005/36<sup>8</sup> a podmínky jmenování jakožto daňového poradce mohou spadat pod pojem „profesní kvalifikace“ ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. b) a čl. 11 body a) a i) této směrnice<sup>9</sup>.

45. Nelze tedy vyloučit, že se na požadavky německé právní úpravy vztahuje obecný systém uznávání odborných kvalifikací stanovený směrnicí 2005/36.

46. Předkládající soud nicméně nepředložil Soudnímu dvoru žádný údaj o profesní kvalifikaci společníků, správců nebo zaměstnanců žalobkyně v původním řízení. Omezuje se totiž na sdělení, že jmenování Y jakožto daňového poradce v Německu bylo v roce 2000 zrušeno.

8 — Viz rozsudky Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, body 23 až 25); Peñarroja Fa (C-372/09 a C-373/09, EU:C:2011:156, body 27 až 32).

9 — Lze rovněž uvést, že čl. 32 odst. 2 StBerG upřesňuje, že daňoví poradci vykonávají svobodné povolání, přičemž směrnice 2005/36 upřesňuje, že se uplatní na členy svobodných povolání.

47. Kromě toho a každopádně, jak uvedli předkládající soud i žalovaný v původním řízení a Komise, systém uznávání odborných kvalifikací stanovený směrnicí 2005/36 se použije na poskytování služeb pouze, jestliže dojde k přestěhování poskytovatele do hostitelského členského státu<sup>10</sup>.

48. Soudní dvůr přitom nemá k dispozici informace o skutkových okolnostech, které by mu umožnily určit, zda se na okolnosti věci v původním řízení tento případ vztahuje.

49. Jak totiž uvedl sám předkládající soud, před soudem nižšího stupně ještě nebylo prokázáno, zda jednatelé žalobkyně v původním řízení vykonávali činnost daňového poradenství dotčenou ve věci v původním řízení v jejím členském státě usazení nebo v hostitelském členském státě, tedy v Německu v prostorách společnosti A Ltd<sup>11</sup>.

50. Za těchto podmínek mám za to, že Soudní dvůr není schopen užitečně odpovědět na první otázku týkající se výkladu směrnice 2005/36 položenou předkládajícím soudem, a že tudíž musí být tato otázka prohlášena za nepřipustnou.

## B – K druhé otázce

51. Účastníci původního řízení a většina zúčastněných, kteří předložili vyjádření rovněž tvrdí, že se ve sporu v původním řízení nepoužije ani směrnice č. 2006/123, a tedy se na vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení vztahuje pouze ustanovení článku 56 SFEU.

52. V tomto ohledu je nutno uvést, že čl. 17 bod 6) směrnice 2006/123 upřesňuje, že se její článek 16, který v prvním odstavci prvním pododstavci zakotvuje „právo poskytovatelů poskytovat služby v jiném členském státě, než je stát, v němž jsou usazení“, nepoužije „na požadavky v členském státě, v němž je služba poskytována, které vyhrazení činnost konkrétní profesí“.

53. Přitom v rozsahu, v němž § 32 StBerG podmiňuje výkon činnosti daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti u takové společnosti, jako je žalobkyně v původním řízení, povinností uznávání, která znamená, že tato společnost musí být odpovědně řízena daňovými poradci, je třeba mít za to, že se na německou právní úpravu vztahuje výjimka stanovená v čl. 17 bodu 6) směrnice č. 2006/123<sup>12</sup>.

54. Článek 16 směrnice 2006/123, který se tudíž neuplatní, nemůže bránit právní úpravě členského státu, která tak zabraňuje takové společnosti, jako je žalobkyně v původním řízení, poskytovat své služby zákazníkům usazeným v Německu bez ohledu na to, zda bude tyto služby poskytovat ze svého sídla v Nizozemsku, nebo ze svého sekundárního sídla v Německu<sup>13</sup>.

55. V důsledku toho, je tudíž třeba přezkoumat německou právní úpravu<sup>14</sup> právě vzhledem k ustanovením Smlouvy o FEU a zvláště k zásadě volného pohybu služeb uvedené v článku 56 SFEU, což je právě předmětem třetí předběžné otázky.

10 — Rovněž v tomto smyslu viz zejména Berthoud, F., La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, č. 2, s. 137, 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 č. 720, bod 227; Viz rovněž směrnice 2005/36 – Návod k použití, bod 14 [http://ec.europa.eu/internal\\_market/qualifications/docs/guide/users\\_guide\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_fr.pdf).

11 — Viz body 16 a 22 tohoto stanoviska.

12 — Rovněž v tomto smyslu viz Příručku k provedení Směrnice o „službách“, OPOCE 2007, s. 45, na následující internetové adrese: , [http://ec.europa.eu/internal\\_market/services/docs/services-dir/guides/handbook\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_fr.pdf).

13 — Analogicky s čl. 17 bodem 11) směrnice 2006/123 viz rozsudek OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, body 65 a 66).

14 — Viz rozsudek Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, bod 43).

C – *K třetí otázce*

1. K použitelnosti článku 56 SFEU

56. Nejprve je třeba konstatovat, že se na skutkové okolnosti dotčené ve věci v původním řízení vztahuje článek 56 SFEU, neboť plnění žalobkyně v původním řízení bezsporně představuje služby ve smyslu tohoto ustanovení.

57. Předkládající soud upřesnil, že Finanzgericht neprovedl dostatečná zjištění umožňující určit, zda žalobkyně v původním řízení může být považována za usazenou v Německu z důvodu nepřetržité přítomnosti v obchodních prostorách společnosti A Ltd tak, aby se mohla uplatnit ustanovení týkající se volného pohybu služeb.

58. Avšak zůstává skutečností, že se třetí otázka předkládajícího soudu, která se týká výslovně výkladu článku 56 SFEU, jednoznačně týká situace společnosti vykonávající daňové poradenství, která vypracovala, ve svém členském státě usazení, daňové přiznání pro příjemce v jiném členském státě a podala jej finančnímu úřadu tohoto členského státu. V důsledku toho se týká situace, ve které je poskytovatel služeb usazen v jiném členském státě, než je členský stát příjemce, který uvedených služeb požívá<sup>15</sup>.

59. V každém případě okolnost, že by činnost žalobkyně v původním řízení byla prováděna prostřednictvím určité přítomnosti v členském státě příjemce služeb a mohla by mít určitou opakující se a trvalou, a nikoli pouze příležitostnou a provizorní povahu, nemůže tento závěr změnit.

60. Článek 57 třetí pododstavec SFEU totiž upřesňuje, že poskytovatel služby může za účelem jejího poskytnutí dočasně provozovat svou činnost v členském státě, kde je služba poskytována, za stejných podmínek, jaké tento stát ukládá svým vlastním státním příslušníkům. Soudní dvůr z toho vyvodil, že pokud výkon této činnosti v tomto členském státě zůstane dočasným, vztahují se na takového poskytovatele nadále ustanovení kapitoly týkající se služeb a upřesnil, že tuto dočasnou povahu je třeba posoudit nejen podle délky trvání poskytování, ale rovněž podle její četnosti, pravidelnosti a kontinuity<sup>16</sup>.

61. Skutečnost, že je činnost dočasná, by přitom neměla znamenat, že by si poskytovatel nemohl v hostitelském členském státě vytvořit určitou infrastrukturu, jako jsou například kanceláře nebo konzultační místnosti, pokud je taková infrastruktura pro poskytování dotyčné služby nutná<sup>17</sup>.

62. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pojem „služba“ může zahrnovat služby velmi rozdílné povahy, včetně služeb, jejichž poskytování se rozkládá do delšího období, i několika let, stejně jako poskytování, která hospodářský subjekt usazený ve členském státě poskytuje více či méně častým nebo pravidelným způsobem, rovněž v delším časovém úseku, osobám usazeným v jednom nebo několika jiných členských státech, přičemž je taková poradenská nebo konzultační činnost nabízena za úplatu<sup>18</sup>.

15 — Viz rozsudky Bond van Adverteerders a další (352/85, EU:C:1988:196, bod 15); Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, bod 11); jakož i OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, bod 68).

16 — Viz rozsudek Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, body 27 a 28).

17 — Viz rozsudky Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, bod 27); Komise v. Itálie (C-131/01, EU:C:2003:96, bod 22) a Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, bod 28).

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

## 2. K existenci překážky

63. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že článek 56 SFEU vyžaduje nejen odstranění jakékoli diskriminace vůči poskytovateli služeb usazenému v jiném členském státě na základě jeho státní příslušnosti, ale také odstranění jakéhokoli omezení, i když se vztahuje bez rozlišení na národní poskytovatele i na poskytovatele z jiných členských států, pokud je způsobilé zakázat, narušit či učinit méně přitažlivými činnosti poskytovatele usazeného v jiném členském státě, ve kterém legálně poskytuje podobné služby<sup>19</sup>.

64. V projednávané věci je žalobkyně v původním řízení společností vykonávající daňové poradenství založenou v souladu se zákony Spojeného království, která v souladu se zákonem vykonává svou činnost daňového poradenství v Nizozemsku, v členském státě, kde tato činnost není regulovaná.

65. Německá právní úprava stanoví, že společnost vykonávající daňové poradenství, která může být oprávněna poskytovat v Německu daňové poradenství v rámci podnikatelské činnosti<sup>20</sup>, však může vykonávat svou činnost pouze za podmínky, že byla dříve uznána<sup>21</sup>, což předpokládá, aby byla odpovědně řízena daňovými poradci, tedy osobami, které úspěšně složily zkoušku daňového poradce, nebo které od ní byly osvobozeny<sup>22</sup>.

66. Německá právní úprava tím podmiňuje výkon, společností vykonávající daňové poradenství, činnosti daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti předchozím povolením, a to povolením, které je samo podmíněno přiměřenou odbornou kvalifikací jejich vedoucích pracovníků.

67. Německá právní úprava tím zakazuje jakoukoli možnost pro společnost vykonávající daňové poradenství usazenou v jiném členském státě, kde je tato činnost vykonávána v souladu se zákonem, aniž je regulovaná, poskytovat služby v Německu, a představuje tudíž omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 56 SFEU. Německá právní úprava je ještě méně přípustná vzhledem k tomu, že její omezující účinek je posílen tím, jak je tomu ve věci v původním řízení, že poskytování služeb je uskutečňováno v členském státě poskytovatele, bez jeho přestěhování<sup>23</sup>.

68. Německá právní úprava kromě toho rovněž stanoví, že osoby s místem podnikání v jiném členském státě, kde jsou oprávněny vykonávat daňové poradenství v rámci podnikatelské činnosti, mohou být oprávněny vykonávat dočasně nebo příležitostně tuto činnost v Německu, přičemž se toto oprávnění mění podle rozsahu oprávnění v členském státě usazení. Výkon této činnosti osobami usazenými v členském státě, kde tato činnost není regulovaná, je možný pouze za podmínky, že tuto činnost vykonávaly alespoň po dobu dvou let během předcházejících deseti let<sup>24</sup> a že o tom dříve informovaly příslušný orgán písemným prohlášením obsahujícím požadované údaje<sup>25</sup>.

69. V tomto ohledu je nicméně nutno připomenout, že předkládající soud upřesnil, že podmínky uvedené v § 3a StBerG pro příležitostné daňové poradenství na německém území, nebyly splněny, jelikož se toto ustanovení nevztahuje na služby, které společnost poskytuje v jiném členském státě, aniž se osoby jednající jménem této společnosti přestěhují na německé území.

19 — Viz rozsudky Komise v. Belgie (C-577/10, EU:C:2012:814, bod 38); Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, bod 44).

20 — Viz § 3 StBerG.

21 — Viz § 32 odst. 3 StBerG.

22 — Viz § 35 odst. 1 první věta StBerG.

23 — Viz rozsudek Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, bod 13).

24 — Viz § 3a odst. 2 StBerG.

25 — Viz § 3a odst. 2 StBerG.

### 3. K odůvodnění překážky

70. Ve smyslu ustálené judikatury vnitrostátní opatření, která mohou bránit výkonu základních svobod zaručených Smlouvou nebo jej činit méně atraktivním, mohou být nicméně přípustná za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit jeho uskutečnění a nepřekračují meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné<sup>26</sup>.

71. Německá vláda v projednávané věci uplatňuje ochranu spotřebitele, a zejména ochranu příjemců služeb daňového poradenství, jakož i efektivitu daňových kontrol a jejich důsledků, tedy nutnost předcházet daňovým únikům. Konkrétně jsou požadavky oprávnění a odborné kvalifikace a praxe stanovené německou právní úpravou odůvodněny, s ohledem na složitost německého daňového práva, nutností chránit příjemce služeb daňového poradenství proti nesprávným radám a jejich důsledkům, zejména trestněprávním, ale rovněž zajistit v širší míře řádné plnění daňových povinností daňovými poplatníky a tudíž zamezit ztrátám na daňových příjmech.

72. V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že jak připomenul předkládající soud, německá právní úprava se uplatní na všechny osoby poskytující služby daňového poradenství a zejména na společnosti vykonávající daňové poradenství, nezávisle na jejich členském státě usazení. Použije se tudíž bez rozdílu a může být odůvodněna naléhavými důvody veřejného zájmu<sup>27</sup>, pokud nicméně dotčený zájem již nebyl zajištěn pravidly, která se na poskytovatele vztahují v členském státě, ve kterém je usazen<sup>28</sup>. Ve věci v původním řízení se jedná o tento případ, protože činnost daňového poradenství není v Nizozemsku regulovaná.

73. Dále připomínám, že Soudní dvůr již připustil, že ochrana spotřebitelů a příjemců služeb patří mezi naléhavé důvody veřejného zájmu, které mohou odůvodňovat omezení volného pohybu služeb<sup>29</sup>.

74. Ačkoli nutnost omezit ztráty daňových příjmů sama o sobě nemůže odůvodňovat omezení volného pohybu služeb<sup>30</sup>, je třeba připustit, že cíl zmiňovaný německou vládou, především tedy bránit příjemce služeb daňového poradenství proti nesprávným radám a jejich důsledkům, zejména trestněprávním, představuje cíl obecného zájmu, který může odůvodňovat omezení volného pohybu služeb.

75. Nicméně a v souladu s ustálenou judikaturou naléhavý důvod veřejného zájmu směřující k uplatňované ochraně příjemců služeb daňového poradenství může odůvodňovat překážku volného pohybu služeb pouze tehdy, pokud je způsobilý zaručit jeho uskutečnění a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné.

76. Je nutno v tomto ohledu připomenout, že vnitrostátní právní úprava je způsobilá zaručit uskutečnění uvedeného cíle, pouze pokud vyhoví zájmu, aby bylo tohoto cíle dosaženo soudržně a systematicky, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu<sup>31</sup>.

26 — Viz rozsudek Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, bod 50).

27 — Viz zejména Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, bod 47); Läära a další (C-124/97, EU:C:1999:435, bod 31).

28 — Viz zejména rozsudek Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, bod 15); Komise v. Itálie (C-131/01, EU:C:2003:96, bod 28); Peñarroja Fa (C-372/09 a C-373/09, Sb. rozh., EU:C:2011:156, bod 54).

29 — Viz zejména rozsudky Komise v. Francie (220/83, EU:C:1986:461, bod 20); Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, body 16 a 17); Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, bod 58); Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, bod 31); Läära a další (C-124/97, EU:C:1999:435, bod 33); DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, bod 41); Cipolla a další (C-94/04 a C-202/04, Sb. rozh., EU:C:2006:758, bod 64); Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, bod 38); Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 58).

30 — Viz zejména analogicky Dickinger a Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, bod 55); ze dne 30. dubna 2014, Pflieger a další (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 54).

31 — Viz zejména rozsudky Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141); Dickinger a Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, bod 56); Pflieger a další (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 56); Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 64).

77. V tomto ohledu je však třeba poznamenat, že § 4 StBerG stanoví seznam výčtu velkého počtu osob oprávněných k poskytování daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti, aniž se na ně vztahuje režim předchozího správního povolení či požadavky odborné kvalifikace stanovené pro vedoucí pracovníky společností vykonávajících daňové poradenství<sup>32</sup>.

78. Mezi těmito osobami najdeme zejména notáře, patentové zástupce, depozitáře a správce majetku třetích osob, podnikatele s obchodní činností, zástupci povolání nebo sdružení, sdružení zabývající se pomocí daňovým poplatníkům, zaměstnavatelé nebo dále vnitrostátní investiční společnosti, zahraniční úvěrové instituce, odborníci na pojistně-technické služby, přičemž těmto osobám je společné to, že mohou podpůrně mimořádně poskytovat daňové poradenství v rámci své hlavní činnosti.

79. Za těchto podmínek může německá vláda jen stěží tvrdit, že německá právní úprava prostřednictvím požadavků na odbornou kvalifikaci, které ukládá odpovědným vedoucím pracovníkům společností vykonávajících daňové poradenství, systematicky a soudržně chrání příjemce služeb daňového poradenství vykonávaných v rámci podnikatelské činnosti.

80. V každém případě, i když – jak vyplývá z ustálené judikatury – členské státy mohou zcela svobodně v případě neupraveném směrnicí o vzájemném uznávání diplomů právně upravovat výkon určitých činností na svém území v zájmu ochrany spotřebitelů, a vymezit tedy diplomy, znalosti, kvalifikace nebo odbornou praxi nezbytné k tomuto účelu, nicméně jim přísluší, pokud státní příslušník jiného státu hodlá vykonávat uvedenou činnost, zohlednit tituly a zkušenosti, které získal v tomto jiném členském státě, a porovnat je se znalostmi a kvalifikacemi požadovanými vnitrostátní právní úpravou<sup>33</sup>.

81. Německá právní úprava přitom nestanoví možnost zohlednění, za účelem umožnění společnosti vykonávající daňové poradenství poskytovat služby daňového poradenství, znalostí a odborné praxe osob, které ji vedou nebo spravují, dokonce i jejich zaměstnanců, a překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení ochrany příjemců uvedených služeb, jak uvedla Komise.

82. Tedy má za to, že je třeba na třetí předběžnou otázku předkládajícího soudu odpovědět, že článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, která podrobuje činnost daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti prováděnou společností vykonávající daňové poradenství, která je v souladu se zákonem usazena v jiném členském státě, kde tato činnost není regulovaná, povinnosti pro tuto posledně uvedenou společnost být uznána a pro její vedoucí pracovníky být jmenováni daňovými poradci.

## VI – Závěry

83. Na základě výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru odpovědět na předběžné otázky položené Bundesfinanzhof takto:

„Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, která podrobuje činnost daňového poradenství v rámci podnikatelské činnosti prováděnou společností vykonávající daňové poradenství, která je v souladu se zákonem usazena v jiném členském státě, kde tato činnost není regulovaná, povinnosti pro tuto posledně uvedenou společnost být uznána a pro její vedoucí pracovníky být jmenováni daňovými poradci.“

32 — Toto ustanovení obsahuje v projednávané věci 16 bodů, které počítají s mnohými případy.

33 — Viz zejména rozsudky Vlassopoulou (C-340/89, EU:C:1991:193, body 20 až 23); Aguirre Borrell a další (C-104/91, EU:C:1992:202, body 7 až 16); Komise v. Španělsko (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); jakož i Pešla (C-345/08, EU:C:2009:771).