



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. CRUZ VILLALÓN
fremsat den 1. oktober 2015¹

Sag C-342/14

**X-Steuerberatungsgesellschaft
mod
Finanzamt Hannover-Nord**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»Fri udveksling af tjenesteydelser — artikel 56 TEUF — direktiv 2006/123/EF — anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer — direktiv 2005/36/EF — skatterådgivningsfirma etableret i en medlemsstat, som leverer tjenesteydelser i en anden medlemsstat — national lovgivning, der gør udøvelsen af skatterådgivningsvirksomhed betinget af, at firmaet godkendes og opfylder kravene til virksomhedsledernes erhvervsmæssige kvalifikationer«

1. Tvisten i hovedsagen i den foreliggende sag vedrører den tyske skatteforvaltnings afvisning af at tillade et skatterådgivningsfirma etableret i en anden medlemsstat, her Kongeriget Nederlandene, at udøve sin virksomhed over for sine klienter i Tyskland. Den pågældende virksomhed, der ikke er reguleret i Nederlandene, kan i dette tilfælde kun udøves i Tyskland af et skatterådgivningsfirma, hvis dette er blevet godkendt, hvilket indebærer, at dets ledere har opnået autorisation som skatterådgivere, og således har bestået prøven som skatterådgiver.
2. Det rådgivningsfirma, der er tale om i hovedsagen, har bestridt denne afvisning og har gjort artikel 5 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer², artikel 16 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12. december 2006 om tjenesteydelser i det indre marked³ samt artikel 56 TEUF gældende, hvilket har foranlediget den forelæggende ret til at forelægge Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af disse bestemmelser.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EUT L 255, s. 22.

3 — EUT L 376, s. 36.

I – Retsforskrifter

A – EU-retten

1. Direktiv 2005/36

3. Artikel 1 i direktiv 2005/36 definerer direktivets genstand på følgende måde:

»I dette direktiv fastsættes de regler, hvorefter en medlemsstat, der på sit område kræver bestemte erhvervsmæssige kvalifikationer for adgang til eller udøvelse af et lovreguleret erhverv (i det følgende benævnt »værtsmedlemsstaten«), anerkender de erhvervsmæssige kvalifikationer, der er opnået i en eller flere andre medlemsstater (i det følgende benævnt »hjemlandet«), og som giver indehaveren af de pågældende kvalifikationer ret til dér at udøve det samme erhverv med henblik på adgang til og udøvelse af det pågældende erhverv.«

4. Artikel 2 i direktiv 2005/36 om anvendelsesområdet bestemmer i stk. 1:

»Dette direktiv gælder for enhver statsborger i en medlemsstat, der ønsker at udøve et lovreguleret erhverv som selvstændig eller som arbejdstager, herunder udøvere af et liberalt erhverv, i en anden medlemsstat end den, hvor han har opnået sine erhvervsmæssige kvalifikationer.«

5. Følgende fremgår af artikel 5 i direktiv 2005/36:

»1. Med forbehold af særlige bestemmelser i fællesskabsretten samt artikel 6 og 7 i dette direktiv må medlemsstaterne ikke af grunde, der vedrører erhvervsmæssige kvalifikationer, begrænse den frie udveksling af tjenesteydelser i en anden medlemsstat:

- a) hvis tjenesteyderen er lovligt etableret i en medlemsstat med henblik på at udøve samme erhverv i denne medlemsstat (i det følgende benævnt »etableringsmedlemsstaten«), og
- b) hvis tjenesteyderen flytter til en anden medlemsstat og har udøvet dette erhverv i en eller flere medlemsstater i mindst et år inden for de sidste ti år, der går forud for leveringen af tjenesteydelsen, når erhvervet ikke er lovreguleret i etableringsmedlemsstaten. Kravet om mindst et års erhvervsudøvelse, finder ikke anvendelse, hvis erhvervet eller uddannelsen til erhvervet er lovreguleret.

2. Bestemmelserne i dette afsnit finder kun anvendelse i tilfælde, hvor tjenesteyderen flytter til værtsmedlemsstatens område for midlertidigt og lejlighedsvis at udøve det erhverv, der er omhandlet i stk. 1.

Tjenesteydelsens midlertidige og lejlighedsvis karakter vurderes fra sag til sag især på baggrund af ydelsens varighed, hyppighed, periodicitet og kontinuitet.

3. En tjenesteyder, der flytter til en anden medlemsstat, er underlagt de faglige, fagretlige eller administrative adfærdsregler, der er direkte knyttet til erhvervsmæssige kvalifikationer, så som definition af erhvervet, benyttelse af titler og grov forsømmelse, som er direkte og specifikt knyttet til forbrugerbeskyttelse og -sikkerhed, samt disciplinærbestemmelser, som gælder i værtsmedlemsstaten for personer, som dér udøver samme erhverv.«

2. Direktiv 2006/123

6. Artikel 16, stk. 1-3, i direktiv 2006/123 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne respekterer tjenesteyderes ret til at udføre tjenesteydelser i en anden medlemsstat end den, de er etableret i.

Den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen udføres, sikrer fri adgang til at optage eller udøve servicevirksomhed på dens område. Medlemsstaterne gør ikke adgangen til eller udøvelsen af servicevirksomhed på deres område til genstand for opfyldelse af krav, der ikke overholder følgende principper:

- a) ikke-forskelsbehandling: kravene må ikke være direkte eller indirekte diskriminerende på grundlag af nationalitet eller, for juridiske personers vedkommende, på grundlag af den medlemsstat, hvor de er etableret
- b) nødvendighed: kravene skal være begrundet i hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed, den offentlige sundhed eller beskyttelsen af miljøet
- c) proportionalitet: kravene skal sikre opfyldelsen af det tilsigtede mål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

2. Medlemsstaterne må ikke indskrænke den frie udveksling af tjenesteydelser, der udføres af en tjenesteyder, som er etableret i en anden medlemsstat, ved at stille følgende krav:

- a) at tjenesteyderen skal have et forretningssted på deres område
- b) at tjenesteyderen skal indhente en tilladelse hos deres kompetente myndigheder eller optages i et register eller en faglig organisation eller sammenslutning på deres område, undtagen i de tilfælde, der er omhandlet i dette direktiv eller i andre fællesskabsretlige instrumenter
- c) at tjenesteyderen ikke må indrette visse former for eller typer af faciliteter på deres område, herunder et kontor eller en praksis, som er nødvendige for udførelsen af de pågældende tjenesteydelser
- d) at der skal bestå et særligt kontraktforhold mellem tjenesteyder og tjenestemodtager, som forhindrer eller begrænser selvstændiges muligheder for at udføre tjenesteydelser
- e) at tjenesteyderen for at kunne udøve servicevirksomhed skal være i besiddelse af et særligt identitetsbevis, som udstedes af deres kompetente myndigheder
- f) krav vedrørende anvendelsen af udstyr og redskaber, som er en integreret del af tjenesteydelsen, undtagen krav, der er nødvendige for at sikre sundhed og sikkerhed på arbejdspladsen
- g) restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 19.

3. Der er intet til hinder for, at den medlemsstat, som tjenesteyderen begiver sig til, fastsætter krav vedrørende udførelsen af servicevirksomhed, hvis disse krav er begrundet i hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed, den offentlige sundhed eller beskyttelsen af miljøet og er i overensstemmelse med stk. 1. Der er heller intet til hinder for, at denne medlemsstat i overensstemmelse med fællesskabsretten anvender sine bestemmelser vedrørende ansættelsesvilkår, herunder bestemmelser, som er fastsat i kollektive aftaler.

[...]«

7. Artikel 17 i direktiv 2006/123, der fastsætter yderligere undtagelser fra den frie udveksling af tjenesteydelser, bestemmer:

»Artikel 16 finder ikke anvendelse på:

[...]

6) områder, der er omfattet af afsnit II i direktiv 2005/36 [...], samt krav i den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen udføres, om, at udøvelsen af en aktivitet forbeholdes et bestemt erhverv.

[...]«

B – Tysk ret

8. I henhold til § 80, stk. 5, i Abgabenordnung (den tyske indkomstskattelov), i den udgave, der var gældende på datoen for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal befuldmægtigede og rådgivere afvises, hvis de yder forretningsmæssig bistand i skattesager uden at være beføjet hertil.

9. § 2, første punktum, i Steuerberatungsgesetz (lov om skatterådgivning, herefter »StBerG«⁴), i den udgave, der var gældende på datoen for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer, at forretningsmæssig bistand i skattesager kun må ydes af personer og sammenslutninger, der er beføjet hertil.

10. Beføjet til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager er i henhold til § 3 i StBerG:

- »1) skatterådgivere, skattebefuldmægtigede, advokater, europæiske advokater etableret [i Tyskland], og autoriserede revisorer (Wirtschaftsprüfer og vereidigte Buchprüfer),
- 2) almindelige liberale firmaer, hvis partnere udelukkende er de under nr. 1 nævnte personer,
- 3) skatterådgivningsfirmaer, advokatfirmaer og revisionsfirmaer (Wirtschaftsprüfer og vereidigte Buchprüfer)«.

11. § 3a i StBerG, der på det pågældende område gennemfører direktiv 2005/36 i national ret, regulerer midlertidig og lejlighedsvis bistand i skattesager således:

»1. Personer, som har etableret sig forretningsmæssigt i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en anden stat, der er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [af 2. maj 1992 (EUT 1994, L 1, s. 3)], eller i Schweiz, og dér er beføjede til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager efter etableringsstatens lovgivning, er beføjet til at yde midlertidig og lejlighedsvis forretningsmæssig bistand i skattesager på Forbundsrepublikken Tysklands område. Omfanget af beføjelsen til at yde bistand i skattesager i indlandet afhænger af omfanget af denne beføjelse i etableringsstaten. Ved udøvelsen af deres virksomhed i Tyskland er de underlagt de samme faglige regler som de i § 3 nævnte personer. Hvis hverken erhvervet eller uddannelsen til dette erhverv er reguleret i etableringsstaten, gælder beføjelsen til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager i indlandet kun, såfremt den pågældende person dér har udøvet dette erhverv i mindst to år inden for de sidste ti år. Hvorvidt den forretningsmæssige bistand i skattesager har fundet sted midlertidigt og lejlighedsvis, skal især bedømmes ud fra dens varighed, hyppighed, periodiske karakter og kontinuitet.

4 — BGBl. 1975 I, s. 2735.

2. Forretningsmæssig bistand i skattesager i henhold til stk. 1 er kun tilladt, hvis den pågældende, før ydelsen udføres første gang i indlandet, har indgivet en skriftlig erklæring til den kompetente myndighed. Den kompetente myndighed er for personer fra:

[...]

4) Nederlandene og Bulgarien; Steuerberaterkammer Düsseldorf,

[...]Erklæringen fra den pågældende skal indeholde:

1. efternavn og fornavn, firmanavn eller selskabsnavn, herunder de retlige repræsentanter
2. oprettelses- eller etableringsår
3. erhvervsadresse, herunder adresserne på alle filialer
4. den erhvervsbetegnelse, under hvilken virksomheden i Tyskland vil blive udført
5. dokumentation for, at personen lovligt kan yde forretningsmæssig bistand i skattesager i en EU-medlemsstat eller et land, der er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, eller Schweiz, og denne person end ikke midlertidigt er blevet forbudt at udøve denne virksomhed på tidspunktet for fremsendelse af erklæringen
6. dokumentation for erhvervmæssige kvalifikationer
7. dokumentation for, at den pågældende person har udøvet dette erhverv i mindst to år inden for de sidste ti år i etableringsstaten, hvis hverken erhvervet eller uddannelsen til dette erhverv er reguleret i etableringsstaten
8. detaljerede oplysninger om forsikring mod erhvervmæssige risici eller enhver anden individuel eller kollektiv beskyttelse inden for professionel ansvarsforsikring.

Erklæringen skal indsendes hvert år, hvis den pågældende person ved kalenderårets udløb igen ønsker at yde forretningsmæssig bistand i skattesager i Tyskland i henhold til stk. 1. I dette tilfælde skal den i § 3, stk. 5, omhandlede dokumentation og de oplysninger, der skal fremsendes i henhold til § 3, stk. 8, indsendes igen.

[...]«

12. § 4 i StBerG bestemmer følgende:

»Følgende personer er beføjede til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager:

1. notarer i forbindelse den virksomhed, de er bemyndigede til at udøve [...]
2. patentadvokater og patentadvokatkontorer i forbindelse den virksomhed, de er bemyndigede til at udøve [...]
3. offentlige myndigheder og organer samt interregionale revisionsvirksomheder for offentligretlige organisationer og institutioner inden for rammerne af deres kompetence
4. kuratorer og formueforvaltere for tredjeparter, eller forvaltere af formuer, der er blevet overdraget dem med henblik på formueforvaltning eller overdraget dem i form af garanti, for så vidt som de yder bistand i skattesager vedrørende denne formue

5. entreprenører, der udøver en forretningsvirksomhed, for så vidt som de yder skattemæssig bistand til deres kunder i direkte forbindelse med en genstand, der udgør en del af deres forretningsvirksomhed
6. andelsparaplyorganisationer, andelsrevisionsorganisationer og andelsforvaltningsselskaber, for så vidt som de yder medlemmerne af paraply- og undersøgelsesorganisationerne bistand i skattesager i forbindelse med udførelsen af deres opgaver
7. faglige repræsentationer eller sammenslutninger etableret på et tilsvarende grundlag, for så vidt som de yder medlemmerne bistand i skattesager i forbindelse med udførelsen af deres opgaver [...]
8. faglige sammenslutninger eller sammenslutninger bestående af lige mange land- og skovbrugere, hvis vedtægter bestemmer, at der ydes bistand til landbrugs- og skovbrugsbedrifter [...], for så vidt som denne bistand ydes af personer, der er bemyndigede til at bære titlen »landøkonomisk regnskabskontor«, og hvor bistanden ikke vedrører beregning af indtægter af selvstændig erhvervsvirksomhed eller industri- eller handelstransaktioner, medmindre der er tale om biindtægter, som landbrugere normalt har.
9.
 - a) speditørvirksomheder, for så vidt som de yder bistand med afgiftsopkrævninger ved indførsel eller behandling af varer, der udveksles med andre medlemsstater i EU
 - b) øvrige industri- eller handelsvirksomheder, for så vidt som de yder bistand i forbindelse med toldbehandling i sager vedrørende afgiftsopkrævning ved indførsel
 - c) de i litra a) og b) nævnte virksomheder, for så vidt som de yder entreprenører [...] bistand i skattesager [...], og hvor de er etableret i det geografiske område, hvor den nuværende lov finder anvendelse, de ikke er små virksomheder [...] og ikke er blevet udelukket fra at levere skatterrepræsentationsydelser [...]
10. arbejdsgivere, for så vidt som de leverer bistand til deres ansatte i indkomstskattespørgsmål i tilknytning til udøvelsen af lønnet beskæftigelse eller i spørgsmål i tilknytning til økonomisk udligning af forsørgerbyrden [...]
11. sammenslutninger, der yder bistand til skatteyderne, for så vidt som de yder bistand i skattesager til deres medlemmer [...]
12. nationale investeringsselskaber samt personer, selskaber og andre former for fælleseje, for så vidt som de på vegne af modtagerne af kapitalafkast indgiver fælles ansøgninger om tilbagebetaling af skat af kapitalindtægter [...]
- 12 a) udenlandske kreditinstitutter, for så vidt som de på vegne af modtagerne af kapitalafkast indgiver fælles ansøgninger om tilbagebetaling af skat af kapitalindtægter [...]
13. godkendte aktuarerksperter, for så vidt som de yder bistand i skattesager til deres kunder i direkte forbindelse med beregning af hensættelser til pension, tekniske hensættelser til forsikring og overførsler til pensions- og ulykkesforsikringskasser.
[...]
15. de instanser, der i delstaternes ret anses for at være egnede [...] inden for rammerne af deres kompetence
[...]

[...]«

13. § 32 i StBerG bestemmer følgende:

»1. Skatterådgivere, skatterepresentanter (Steuerbevollmächtigte) og skatterådgivningsfirmaer yder forretningsmæssig bistand i skattesager i henhold til bestemmelserne i denne lov.

2. Skatterådgivere og skatterepresentanter skal have autorisation; de udøver et liberalt erhverv. Deres virksomhed er ikke erhvervsmæssig.

3. Skatterådgivningsfirmaer skal være godkendt. Godkendelsen forudsætter, at der foreligger dokumentation for, at selskabet ledes af skatterådgivere på ansvarlig vis.«

II – De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen

14. X-Steuerberatungsgesellschaft er et kapital selskab efter lovgivningen i Det Forenede Kongerige med hjemsted i Det Forenede Kongerige og filialer i Nederlandene og Belgien. Formålet med selskabets virksomhed er økonomisk rådgivning, skatterådgivning og regnskabsføring, og dets selskabsdeltagere og direktører er S, som er bosiddende i Tyskland, og Y, som er bosiddende i Belgien.

15. Firmaet rådgiver adskillige i Tyskland hjemmehørende klienter i skattespørgsmål og repræsenterer disse i administrative procedurer, der vedrører skat, selv om det ikke er godkendt som rådgivningsfirma i Tyskland i henhold til § 32, stk. 3, og § 49 i StBerG, og Y's autorisation i Tyskland blev tilbagekaldt i 2000.

16. Sagsøgeren i hovedsagen benytter ydelser fra selskabet A Ltd, et kontorservicefirma med hjemsted i Tyskland, udpeget som repræsentant til at modtage forkyndelser, og Y driver forretning i A Ltd's kontorlokaler.

17. Sagsøgeren i hovedsagen medvirkede ved udarbejdelsen af momsangivelsen for 2010 for C Ltd Ved afgørelse af 12. marts 2012 afviste Finanzamt Hannover-Nord (skatte- og afgiftsmyndigheden i Hannover-Nord) imidlertid sagsøgeren som C Ltd's befuldmægtigede ved proceduren til fastsættelse af moms for kalenderåret 2010 i henhold til § 80, stk. 5, i Abgabenordnung med den begrundelse, at sagsøgeren ikke var beføjet til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager.

18. Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager) forkastede det af sagsøgeren i hovedsagen anlagte søgsmål mod denne afgørelse. Finanzgericht fastslog, dels at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde kompetence til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager, dels at de i artikel 3a i StBerG opstillede betingelser for midlertidigt og lejlighedsvis at yde forretningsmæssig bistand i skattesager ikke var opfyldt, idet sagsøgeren i hovedsagen ikke havde sendt Steuerberaterkammer Düsseldorf (erhvervskammeret for skatterådgivere i Düsseldorf), der har kompetence i forbindelse med Nederlandene, nogen erklæring, der opfylder kravene i denne bestemmelses stk. 2.

19. Sagsøgeren i hovedsagen har i forbindelse med sin revisionsanke for den forelæggende ret gjort gældende, at det ikke kan forbydes en leverandør af tjenesteydelser etableret i en medlemsstat, her Kongeriget Nederlandene, hvor denne lovligt udøver skatterådgivning, at levere tjenester fra denne medlemsstat til økonomiske aktører etableret i en anden medlemsstat, her Forbundsrepublikken Tyskland, dvs. uden at overskride grænsen, uanset at skatterådgivning i sidstnævnte medlemsstat er forbeholdt visse faggrupper. Sagsøgeren i hovedsagen har gjort en tilsidesættelse af artikel 5 i direktiv 2005/36, artikel 16 i direktiv 2006/123 og artikel 56 TEUF samt artikel 3 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/31/EF af 8. juni 2000 om visse retlige aspekter af informationssamfundstjenester, navnlig elektronisk handel, i det indre marked (»direktivet om elektronisk handel«)⁵ gældende.

5 — EFT L 178, s. 1.

III – De præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

20. På denne baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er artikel 5 i direktiv 2005/36 til hinder for en begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser i et tilfælde, hvor et skatterådgivningsfirma, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, i etableringsstaten, i hvilken der ikke findes regler om skatterådgivningsvirksomhed, udarbejder en selvangivelse for ydelsesmodtageren i en anden medlemsstat og fremsender den til skattemyndighederne, og der i den anden medlemsstat findes nationale bestemmelser om, at et skatterådgivningsfirma skal have en godkendelse for at være beføjet til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager og skal ledes af skatterådgivere på ansvarlig vis?
- 2) Kan et skatterådgivningsfirma under de i spørgsmål 1 nævnte omstændigheder påberåbe sig artikel 16, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/123 uafhængigt af, i hvilken af de to medlemsstater det udfører tjenesteydelsen?
- 3) Skal artikel 56 TEUF fortolkes således, at den under de i spørgsmål 1 nævnte omstændigheder er til hinder for en begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af bestemmelser, der gælder i ydelsesmodtagerens medlemsstat, når skatterådgivningsfirmaet ikke er etableret i modtagerens medlemsstat?«

21. Den forelæggende ret har i sin forelæggelsesafgørelse forklaret, at den ønskede, at Domstolen udtaler sig om spørgsmålet, om det er foreneligt med EU-retten at hindre den frie udveksling af tjenesteydelser i kraft af nationale forskrifter, der bestemmer, at forretningsmæssig bistand i skattesager kun kan ydes af personer eller grupper, der er autoriseret til at yde en sådan bistand, og at et skatterådgivningsfirma for at opnå autorisation skal være godkendt og skal ledes af skatterådgivere på ansvarlig vis.

22. Den forelæggende ret har endvidere præciseret, at den omstændighed, at den forudgående retsinstans endnu ikke har fastslået, om sagsøgeren i hovedsagen rent faktisk har leveret den ydelse, der er tale om i hovedsagen, i den medlemsstat, i hvilken denne er etableret, eller om sagsøgeren i hovedsagen skal anses for at være etableret i den medlemsstat, hvor ydelsen modtages, ikke i henhold til Domstolens retspraksis udgør en hindring for forelæggelsen.

23. Sagsøgeren og sagsøgte i hovedsagen, den tyske og den nederlandske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg og afgivet mundtlige indlæg under retsmødet, der blev afholdt den 13. maj 2015, idet de på Domstolens anmodning har koncentreret sig om det tredje spørgsmål.

IV – Indlæg indgivet til Domstolen

A – Det første spørgsmål

24. Den forelæggende ret har i sin forelæggelsesafgørelse givet udtryk for tvivl med hensyn til, om direktiv 2005/36 finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen. For det første finder dette direktiv kun anvendelse på borgere og ikke på selskaber, idet der dog skal tages højde for personer, der handler på vegne af selskaber. For det andet finder artikel 5-9 i direktiv 2005/36 i henhold til direktivets artikel 5, stk. 2, kun anvendelse i tilfælde, hvor tjenesteyderen flytter til værtsmedlemsstatens område for midlertidigt og lejlighedsvis at udøve det i stk. 1 omhandlede

erhverv. Endelig er den forelæggende ret for det tredje i tvivl om, hvorvidt artikel 5 i direktiv 2005/36 omfatter tjenesteydelser, der leveres af et firma fra den medlemsstat, hvor firmaet er etableret, hvor det erhverv, der udøves, ikke er reguleret, til en medlemsstat, hvor dette erhverv er underlagt krav om erhvervsmæssige kvalifikationer som omhandlet i artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv 2005/36.

25. Parterne i hovedsagen og de procesdeltagere, der har indgivet indlæg, samt Kommissionen mener alle, at direktiv 2005/36 ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen⁶.

26. Sagsøgte i hovedsagen og Kommissionen samt den tyske regering har subsidiært gjort gældende, at artikel 5 i direktiv 2005/36 indebærer, at leverandøren af tjenesteydelsen flytter til værtsmedlemsstaten. I den foreliggende sag er der imidlertid ikke tale om en fysisk overskridelse af grænsen, idet sagsøgeren i hovedsagen har leveret sine ydelser til sine tyske klienter fra sin adresse i Nederlandene.

27. Den tyske og den nederlandske regering er af den opfattelse, at direktiv 2005/36 ikke finder anvendelse *ratione personae*. Dette direktiv finder således kun anvendelse i tilfælde, hvor der kræves en erhvervsmæssig uddannelse eller erfaring, som i sagens natur kun kan erhverves af fysiske personer. Det første præjudicielle spørgsmål vedrører imidlertid kun den virksomhed, der udøves af skatterådgivningsfirmaet, og ikke den virksomhed, der udøves af personer, der handler i firmaets navn.

28. Den tyske regering har tilføjet, at direktiv 2005/36 under alle omstændigheder ikke er til hinder for den afgørelse, som sagsøgte i hovedsagen har truffet, idet de krav, der er opstillet i artikel 3a i StBerG, er omfattet af nævnte direktivs artikel 7, stk. 2, litra b)-d), der bestemmer, at medlemsstaterne ved leveringen af den første tjenesteydelse kan kræve dokumentation for, at tjenesteyderen er lovligt etableret i en medlemsstat for dér at udøve den pågældende virksomhed, og bevis for de erhvervsmæssige kvalifikationer.

B – *Det andet spørgsmål*

29. Den forelæggende ret giver i sin forelæggelsesafgørelse udtryk for tvivl om, hvorvidt et skatterådgivningsfirma som sagsøgeren i hovedsagen kan påberåbe sig artikel 16 i direktiv 2006/123, der sikrer tjenesteyderne ret til at levere tjenesteydelser i en anden medlemsstat end den, hvori de er etableret, når skatterådgivning ikke er reguleret i etableringsmedlemsstaten, men er det i værtsmedlemsstaten. Den forelæggende ret har i denne forbindelse bemærket, at et sådant firmas tjenesteydelser, såfremt de leveres i etableringsmedlemsstaten, ikke er omfattet af artikel 16 i direktiv 2006/123, og hvis de leveres i tjenestemodtagerens medlemsstat, er omfattet af undtagelsen fra den frie udveksling af tjenesteydelser omhandlet i artikel 17, nr. 6), i direktiv 2006/123.

30. Sagsøgte i hovedsagen, den tyske regering og Kommissionen er ligeledes af den opfattelse, at direktiv 2006/123 ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen af de af den forelæggende ret fremførte årsager⁷.

31. Den nederlandske regering er derimod af den modsatte opfattelse. Den har for det første bemærket, at anvendelsen af direktiv 2006/123 ikke udelukkes med direktiv 2005/36, idet dette ikke finder anvendelse på de krav, der stilles til et skatterådgivningsfirma. Den nederlandske regering har endvidere med henvisning til 33. betragtning til direktiv 2006/123 fremhævet, at tjenesteydelser, der leveres på afstand, henhører under dets anvendelsesområde. Artikel 16 i direktiv 2006/123 omfatter tjenesteydelser, der leveres af tjenesteydere etableret i en anden medlemsstat end den, hvori tjenesteydelserne leveres, uanset i hvilken medlemsstat selve virksomheden udøves. Endelig er den

6 – Sagsøgeren i hovedsagen, der beklager, at den forelæggende ret ikke har stillet de spørgsmål, som sagsøgeren havde foreslået, har ikke indgivet indlæg vedrørende det første præjudicielle spørgsmål.

7 – Sagsøgeren i hovedsagen har ikke indgivet indlæg om det andet præjudicielle spørgsmål.

nederlandske regering af den opfattelse, at den betingelse om godkendelse, som den tyske lovgivning stiller for udøvelse af skatterådgivningsvirksomhed, vedrører sammensætningen af firmaets ledelse og således ikke udgør et krav, der forbeholder en aktivitet et bestemt erhverv som omhandlet i artikel 17, nr. 6, i direktiv 2006/123, en bestemmelse, der, da der er tale om en undtagelse, skal fortolkes strengt.

32. Den nederlandske regering er således af den opfattelse, at den tyske lovgivning kun er forenelig med direktiv 2006/123, hvis den er ikke-diskriminerende, nødvendig og forholdsmæssig i forhold til en af de fire begrundelser, der er opregnet i direktivets artikel 16, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre. Den har ligeledes fastslået, at det er ufornuddent at besvare det tredje præjudicielle spørgsmål.

C – Det tredje spørgsmål

33. Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsen bemærket, at den tyske lovgivning, selv om den finder anvendelse på alle skatterådgivningsfirmaer uden forskel, ikke desto mindre udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, eftersom den udelukker, at et firma oprettet i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat, og som har sit hovedsæde i denne medlemsstat, men som ikke ledes på ansvarlig vis af skatterådgivere, fra at blive godkendt i Tyskland og dér yde forretningsmæssig bistand i skattesager. Den forelæggende ret er dog af den opfattelse, at denne lovgivning kan begrundes i tvingende almene hensyn, i dette tilfælde det almene hensyn til overholdelse af skattelovgivningen og hindring af skatteunddragelse samt beskyttelse af forbrugerne. Denne lovgivning har til formål at sikre skatteyderne kvalificeret bistand ved udførelsen af deres skatteforpligtelser og en beskyttelse mod de tab, de ville kunne lide, hvis de på det komplekse tyske skatteområde rådgives af personer, der ikke er i besiddelse af de krævede erhvervmæssige eller personlige kvalifikationer.

34. Den tyske regering er af den opfattelse, at det tredje spørgsmål skal besvares benægtende, hvis direktiv 2005/36 ikke finder anvendelse på sagen i hovedsagen, og artikel 56 TEUF derimod gør. Ligesom den forelæggende ret er den tyske regering af den opfattelse, at den tyske lovgivning udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, der sikres med artikel 56 TEUF, men at den er begrundet i de tvingende almene hensyn, den har gjort gældende, og ikke går videre end det, der er nødvendigt for at nå de mål, der forfølges.

35. Den tyske regering har fremhævet det forhold, at de nævnte tvingende almene hensyn skal tages i betragtning i deres helhed, idet de bidrager til at beskytte både tjenestemodtagerne og mere generelt forbrugerne og i sidste ende samfundet. Den har tilføjet, at skatteydere, der benytter sig af bistand i skattesager, selv må drage konsekvenserne af eventuelle fejl, der eventuelt begås, herunder i strafferetlig henseende.

36. Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at den tyske lovgivning udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 56 TEUF, eftersom den gør udøvelsen af skatterådgivningsvirksomhed betinget af, at der er udstedt en administrativ autorisation baseret på visse erhvervmæssige kvalifikationer, som personen skal være i besiddelse af.

37. Kommissionen har erkendt, at denne lovgivning kan være begrundet i de tvingende almene hensyn, som den forelæggende ret har henvist til, og som vedrører beskyttelse af forbrugeren og nærmere bestemt den legitime interesse i at beskytte skatteyderne mod tab som følge af rådgivning ydet af utilstrækkeligt kvalificerede personer, henset til det tyske skattesystems kompleksitet, men denne lovgivning kan efter Kommissionens opfattelse dog ikke på en systematisk og sammenhængende måde sikre realiseringen af det mål, der forfølges, og den går under alle omstændigheder videre end det, der er nødvendigt for at sikre denne beskyttelse.

V – Bedømmelse

A – Det første spørgsmål

38. Sagsøgte i hovedsagen og de procesdeltagere, der har indgivet indlæg, er alle af den opfattelse, at tvisten i hovedsagen ikke er omfattet af direktiv 2005/36 og giver dermed udtryk for den samme tvivl som den forelæggende ret, idet de har gjort gældende, enten at nævnte direktiv ikke finder anvendelse *ratione personae*, eftersom juridiske personer i sagens natur hverken kan have en erhvervmæssig uddannelse eller erhverve erhvervmæssig erfaring, eller at det ikke finder anvendelse *ratione materiae*, da den tjenesteyder, der er tale om i hovedsagen, ikke overskrider grænsen.

39. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at direktiv 2005/36 sikrer anerkendelse af erhvervmæssige kvalifikationer erhvervet af statsborgere i medlemsstaterne, dvs. fysiske personer, i en eller flere medlemsstater med henblik på at få adgang til de regulerede erhverv, der er omfattet af direktivet, og udøvelsen heraf i en anden medlemsstat.

40. Den forelæggende rets første spørgsmål vedrører dog kun eksplicit sagsøgeren i hovedsagens virksomhed, dvs. et skatterådgivningsfirma, der i etableringslandet udarbejder en selvangivelse for en tjenestemodtager etableret i en anden medlemsstat, og ikke den virksomhed, der udøves af de fysiske personer, der leder eller administrerer firmaet eller arbejder for det.

41. Set i dette snævre perspektiv kan det første spørgsmål således besvares benægtende, idet direktiv 2005/36 ikke kan gøres gældende i en situation, hvor der er tale om hindring af et skatterådgivningsfirmas og dermed en juridisk persons frie udveksling af tjenesteydelser.

42. Når det er sagt, kan det dog ikke alene på grundlag af dette forhold konkluderes, at den situation, der er tale om i hovedsagen, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2005/36.

43. Ud over den snævre formulering af det første spørgsmål og den tvivl, som den forelæggende ret selv har givet udtryk for, skal det således bemærkes, at den tyske lovgivning, der er tale om i hovedsagen, pålægger et skatterådgivningsfirma, der udøver forretningsmæssig bistand i skattesager i Tyskland, et krav om godkendelse (§ 32, stk. 3, i StBerG), idet dette krav igen er underlagt et krav om, at firmaet skal ledes på ansvarlig vis af skatterådgivere, dvs. fysiske personer, der skal have autorisation (§ 32, stk. 2, i StBerG), og som selv er underlagt et krav om, at de skal have bestået prøven som skatterådgiver eller have fået dispensation fra denne prøve (§ 35, stk. 1, i StBerG).

44. I Tyskland henhører forretningsmæssig bistand i skattesager imidlertid under begrebet lovreguleret erhverv i henhold til artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv 2005/36⁸, og betingelserne for udpegelse som skatterådgiver kan være omfattet af begrebet »erhvervmæssige kvalifikationer« som omhandlet i nævnte direktivs artikel 3, stk. 1, litra b), og artikel 11, litra a), nr. i)⁹.

45. Det kan derfor ikke udelukkes, at kravene i tysk lovgivning er omfattet af den generelle ordning for anerkendelse af eksamensbeviser, der blev indført med direktiv 2005/36.

46. Den forelæggende ret har imidlertid ikke givet Domstolen nogen oplysninger om de erhvervmæssige kvalifikationer, som selskabsdeltagerne, ledelsen eller de ansatte hos sagsøgeren i hovedsagen er i besiddelse af. Den har blot oplyst, at Y's autorisation som skatterådgiver i Tyskland blev tilbagekaldt i 2000.

8 — Jf. domme Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, præmis 23-25) og Peñarroja Fa (C-372/09 og C-373/09, EU:C:2011:156, præmis 27-32).

9 — Det kan ligeledes fremføres, at artikel 32, stk. 2, i StBerG præciserer, at skatterådgivere udøver et liberalt erhverv, idet det i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2005/36 præciseres, at dette direktiv gælder for udøvere af et liberalt erhverv.

47. Endvidere finder ordningen med anerkendelse af eksamensbeviser, der blev indført med direktiv 2005/36, under alle omstændigheder, som såvel den forelæggende ret, som sagsøgte i hovedsagen og Kommissionen har gjort gældende, kun anvendelse på levering af tjenesteydelser, for så vidt som de indebærer, at tjenesteyderen bevæger sig til værtsmedlemsstaten¹⁰.

48. Domstolen er imidlertid ikke i besiddelse af faktuelle oplysninger, der sætter den i stand til at afgøre, om de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er et sådant tilfælde.

49. Som den forelæggende ret selv har anført, har en forudgående retsinstans endnu ikke fastslået, om ledelsen af sagsøgeren i hovedsagen har udøvet den forretningsmæssige bistand i skattesager, der er tale om i hovedsagen, i etableringsmedlemsstaten eller i værtsmedlemsstaten, dvs. i Tyskland i A Ltd's lokaler¹¹.

50. Under disse omstændigheder er jeg af den opfattelse, at Domstolen ikke kan besvare det af den forelæggende ret forelagte første spørgsmål om fortolkning af direktiv 2005/35 på en hensigtsmæssig måde, og at det derfor må afvises.

B – Det andet spørgsmål

51. Parterne i hovedsagen og hovedparten af de procesdeltagere, der har indgivet indlæg, har ligeledes gjort gældende, at direktiv 2006/123 heller ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, således at den nationale lovgivning, der er tale om i hovedsagen, alene er omfattet af bestemmelserne i artikel 56 TEUF.

52. Det er i denne henseende vigtigt at bemærke, at artikel 17, nr. 6), i direktiv 2006/123 præciserer, at artikel 16, der i stk. 1, første afsnit, fastsætter »tjenesteyderes ret til at udføre tjenesteydelser i en anden medlemsstat end den, de er etableret i«, ikke finder anvendelse på bl.a. »krav i den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen udføres, om, at udøvelsen af en aktivitet forbeholdes et bestemt erhverv«.

53. Da § 32 i StBerG gør udøvelsen af forretningsmæssig rådgivning i skattesager betinget af, at et firma såsom sagsøgeren i hovedsagen opfylder kravet om godkendelse, hvilket indebærer, at firmaet ledes på ansvarlig vis af skatterådgivere, må den tyske lovgivning anses for at være omfattet af anvendelsesområdet for den i artikel 17, nr. 6), i direktiv 2006/123 omhandlede undtagelse¹².

54. Da artikel 16 i direktiv 2006/123 således ikke finder anvendelse, kan den ikke være til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der således forhindrer et firma som sagsøgeren i hovedsagen i at levere sine ydelser til klienter i Tyskland, uanset om det sker fra dets etableringssted i Nederlandene eller fra et eventuelt sekundært etableringssted i Tyskland¹³.

55. Den tyske lovgivning skal således vurderes på grundlag af bestemmelserne i TEUF, navnlig princippet om fri udveksling af tjenesteydelser omhandlet i artikel 56 TEUF¹⁴, hvilket netop er genstanden for det tredje præjudicielle spørgsmål.

10 — Jf. ligeledes i denne retning bl.a. F. Berthoud, »La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE«, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, nr. 2, s. 137, 143, J. Pertek, »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, publikation nr. 720, punkt 227, jf. ligeledes direktiv 2005/36 – Brugervejledning, punkt 14 (http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_da.pdf).

11 — Jf. punkt 16 og 22 i dette forslag til afgørelse.

12 — Jf. i denne retning ligeledes, Håndbog i Gennemførelsen af Tjenesteydelsesdirektivet eller »servicedirektivet«, OPOCE 2007, s. 45 (http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_da.pdf).

13 — Jf. analogt med artikel 17, nr. 11), i direktiv 2006/123, dom OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, præmis 65 og 66).

14 — Jf. dom Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, præmis 43).

C – Det tredje spørgsmål

1. Om anvendeligheden af artikel 56 TEUF

56. Det må først og fremmest konstateres, at de faktiske omstændigheder i hovedsagen ganske rigtigt er omfattet af artikel 56 TEUF, idet sagsøgeren i hovedsagens tjenesteydelser ubestrideligt udgør tjenesteydelser i denne bestemmelses forstand.

57. Den forelæggende ret har ganske vist præciseret, at Finanzgericht ikke havde tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, om sagsøgeren i hovedsagen kunne anses for at være etableret i Tyskland på grund af dennes permanente tilstedeværelse i selskabet A Ltd's forretningslokaler, således at bestemmelserne om etableringsfriheden kunne finde anvendelse.

58. Det fremgår imidlertid klart, at den forelæggende rets tredje spørgsmål, der udtrykkeligt vedrører fortolkningen af artikel 56 TEUF, netop omhandler den situation, hvor et skatterådgivningsfirma i etableringsmedlemsstaten udarbejder en selvangivelse for en klient i en anden medlemsstat og fremsender den til skatteforvaltningen i denne anden medlemsstat. Dette spørgsmål vedrører således den situation, hvor tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor modtageren af de pågældende tjenesteydelser er bosiddende¹⁵.

59. Under alle omstændigheder kan den omstændighed, at den virksomhed sagsøgeren i hovedsagen har udøvet, er foregået via en vis tilstedeværelse i tjenestemodtagerens medlemsstat og kan have været gentagen og varig og ikke blot midlertidig og lejlighedsvis, ikke ændre denne konklusion.

60. Det præciseres således i artikel 57, stk. 3, TEUF, at tjenesteyderen midlertidigt kan udøve sin virksomhed i den medlemsstat, hvor ydelsen leveres, på samme vilkår, som den pågældende stat fastsætter for sine egne statsborgere. Domstolen har heraf udledt, at tjenesteyderen, for så vidt som udøvelsen i denne medlemsstat forbliver midlertidig, fortsat er omfattet af bestemmelserne i kapitlet om tjenesteydelser, idet det præciseres, at den midlertidige karakter ikke kun skal bedømmes på grundlag af ydelsens varighed, men også på grundlag af dens hyppighed, periodiske karakter eller kontinuitet¹⁶.

61. Denne midlertidige karakter udelukker dog ikke muligheden for, at tjenesteyderen i værtsmedlemsstaten etablerer en vis infrastruktur, herunder et kontor eller et konsultationslokale, for så vidt som disse faciliteter er nødvendige for at udføre den pågældende tjenesteydelse¹⁷.

62. Domstolen har ligeledes fastslået, at begrebet »tjenesteydelse« kan omfatte tjenesteydelser af meget forskellig art, herunder tjenesteydelser, der udføres over et længere tidsrum, endog flere år, samt ydelser, som en erhvervsdrivende, der er etableret i en medlemsstat, leverer mere eller mindre hyppigt eller regelmæssigt, endog over et længere tidsrum, til personer med hjemsted i en eller flere andre medlemsstater, f.eks. rådgivning eller informationsvirksomhed mod vederlag¹⁸.

15 — Jf. domme Bond van Adverteerders m.fl. (352/85, EU:C:1988:196, præmis 15), Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, præmis 11) og OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, præmis 68).

16 — Jf. dom Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, præmis 27 og 28).

17 — Jf. domme Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, præmis 27), Kommissionen mod Italien (C-131/01, EU:C:2003:96, præmis 22) og Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, præmis 28).

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

2. Eksistensen af en restriktion

63. Det fremgår af Domstolens faste retspraksis, at artikel 56 TEUF ikke blot kræver afskaffelse af enhver form for forskelsbehandling til skade for en tjenesteyder på grundlag af dennes nationalitet eller på grundlag af den omstændighed, at den pågældende har hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen skal udføres, men også ophævelse af enhver restriktion, selv hvis den gælder uden forskel for såvel indenlandske tjenesteydere som tjenesteydere fra andre medlemsstater, der kan være til hinder for eller indebære ulemper for den virksomhed, som udøves af en tjenesteyder med hjemsted i en anden medlemsstat, hvor den pågældende lovligt leverer tilsvarende tjenesteydelser, eller kan gøre denne virksomhed mindre tiltrækkende¹⁹.

64. I den foreliggende sag er sagsøgeren i hovedsagen et skatterådgivningsfirma, etableret i henhold til lovgivningen i Det Forenede Kongerige, der lovligt udøver sin skatterådgivningsvirksomhed i Nederlandene, hvor en sådan virksomhed ikke er reguleret.

65. Den tyske lovgivning bestemmer, at et skatterådgivningsfirma, der kan være beføjet til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager i Tyskland²⁰, dog kun kan udøve sin virksomhed, hvis det er godkendt dér²¹, hvilket forudsætter, at det ledes på ansvarlig vis af skatterådgivere, dvs. af personer, der har bestået prøven som skatterådgiver eller har fået dispensation fra denne prøve²².

66. I henhold til tysk lovgivning er et skatterådgivningsfirmas ydelse af forretningsmæssig bistand i skattesager underlagt en godkendelsesordning, og denne godkendelsesordning er igen underlagt et krav om, at firmaets ledere har relevante erhvervmæssige kvalifikationer.

67. Tysk lovgivning forhindrer dermed enhver mulighed for, at et skatterådgivningsfirma etableret i en anden medlemsstat, hvor denne virksomhed udøves lovligt uden at være reguleret, kan levere tjenesteydelser i Tyskland, og udgør dermed en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 56 TEUF. Den tyske lovgivning er så meget desto mere tilladelig som dens restriktive virkning forstærkes, når tjenesteydelsen, således som det er tilfældet i hovedsagen, udføres i tjenesteyderens medlemsstat, og uden at denne flytter sig²³.

68. Den tyske lovgivning bestemmer ganske vist ligeledes, at personer etableret i en anden medlemsstat, hvor de er beføjede til at udøve erhvervmæssig bistand i skattesager, kan være beføjede til midlertidigt og lejlighedsvis at udøve denne virksomhed i Tyskland, idet denne beføjelse afhænger af omfanget af beføjelsen i etableringsstaten. Personer etableret i en medlemsstat, i hvilken denne virksomhed ikke er reguleret, kan ikke udøve en sådan virksomhed, medmindre disse personer har udøvet den pågældende virksomhed i mindst to af de seneste ti år²⁴, og de på forhånd har oplyst det kompetente organ herom via en skriftlig erklæring indeholdende de krævede oplysninger²⁵.

69. Det skal dog i denne forbindelse bemærkes, at den forelæggende ret har præciseret, at de i § 3a i StBerG opstillede betingelser for lejlighedsvis bistand i skattesager på tysk område ikke er opfyldt, eftersom denne bestemmelse ikke omfatter tjenesteydelser, som et selskab leverer i en anden medlemsstat, uden at de personer, der handler i selskabets navn, rejser til Tyskland.

19 — Jf. domme Kommissionen mod Belgien (C-577/10, EU:C:2012:814, præmis 38) og Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, præmis 44).

20 — Jf. § 3 i StBerG.

21 — Jf. § 32, stk. 3, i StBerG.

22 — Jf. § 35, stk. 1, første punktum, i StBerG.

23 — Jf. dom Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, præmis 13).

24 — Jf. § 3a, stk. 1, i StBerG.

25 — Jf. § 3a, stk. 2, i StBerG.

3. Begrundelsen for hindringen

70. Det fremgår af fast retspraksis, at nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende, kun kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte formål²⁶.

71. Den tyske regering har i den foreliggende sag gjort forbrugerbeskyttelse og nærmere bestemt beskyttelse af modtagerne af bistand i skattesager samt effektiviteten af skattekontrollen og nødvendigheden af at undgå skatteunddragelse gældende. Kravene til beføjelse, kvalifikationer og erhvervsmæssig erfaring i tysk lovgivning er, henset til den tyske skattelovgivnings kompleksitet, nærmere bestemt begrundede i nødvendigheden af at beskytte modtagerne af bistand i skattesager mod fejlagtig rådgivning og følgerne heraf, bl.a. strafferetlige følger, og ligeledes mere generelt nødvendigheden af at sikre skatteyderens korrekte opfyldelse af deres skatteforpligtelser og dermed begrænse tab af skatteindtægter.

72. Som den forelæggende ret har bemærket, skal det i denne forbindelse først og fremmest bemærkes, at den tyske lovgivning finder anvendelse på alle personer, der yder bistand i skattesager, herunder bl.a. skatterådgivningsfirmaer uanset etableringsmedlemsstat. Den finder således anvendelse uden forskel og kan begrundes i tvingende almene hensyn²⁷, dog kun i det omfang disse hensyn ikke allerede tilgodeses i kraft af de bestemmelser, som tjenesteyderen er undergivet i den medlemsstat, hvor han er etableret²⁸. Dette er tilfældet i hovedsagen, idet bistand i skattesager ikke er reguleret i Nederlandene.

73. Det skal dernæst bemærkes, at Domstolen har fastslået, at forbrugerbeskyttelse og beskyttelse af modtagerne af tjenesteydelser henhører under tvingende almene hensyn, der kan begrunde en begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser²⁹.

74. Mens behovet for at begrænse tab af skatteindtægter ikke i sig selv kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser³⁰, må det fastslås, at det mål, som den tyske regering hovedsageligt har gjort gældende, nemlig beskyttelse af modtagerne af bistand i skattesager mod fejlagtig rådgivning og konsekvenserne heraf, navnlig i strafferetlig henseende, ved at udligne tysk rets kompleksitet med krav til erhvervsmæssige kvalifikationer og erhvervsmæssig erfaring, udgør et alment hensyn, som kan begrunde en begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser.

75. Ifølge fast retspraksis er det tvingende almene hensyn til beskyttelse af modtagerne af den pågældende bistand i skattesager imidlertid af en sådan karakter, at det kun kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, hvis det kan sikre det mål, der forfølges og ikke går videre end det, der er nødvendigt for at nå dette mål.

76. Det er i denne forbindelse vigtigt at bemærke, at en national lovgivning kun er egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, hvis den søger at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at kontrollere³¹.

26 — Jf. dom Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, præmis 50).

27 — Jf. bl.a. domme Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, præmis 47) og Läära m.fl. (C-124/97, EU:C:1999:435, præmis 31).

28 — Jf. bl.a. domme Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, præmis 15), Kommissionen mod Italien (C-131/01, EU:C:2003:96, præmis 28) og Peñarroja Fa (C-372/09 og C-373/09, EU:C:2011:156, præmis 54).

29 — Jf. bl.a. domme Kommissionen mod Frankrig (220/83, EU:C:1986:461, præmis 20), Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, præmis 16 og 17), Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, præmis 58), Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, præmis 31), Läära m.fl. (C-124/97, EU:C:1999:435, præmis 33), DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, præmis 41), Cipolla m.fl. (C-94/04 C-202/04, EU:C:2006:758, præmis 64), Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, præmis 38) og Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 58).

30 — Jf. bl.a. analogt hermed domme Dickinger og Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, præmis 55) og Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 54).

31 — Jf. bl.a. domme Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141), Dickinger og Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, præmis 56), Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 56) og Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 64).

77. Det skal imidlertid bemærkes, at der i § 4 i StBerG er opstillet en liste over en lang række personer, der har beføjelse til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager, uden at være underlagt hverken den forudgående administrative godkendelsesordning eller de krav til erhvervmæssige kvalifikationer, der er pålagt lederne af skatterådgivningsfirmaer³².

78. Blandt disse personer kan bl.a. nævnes notarer og advokater på patentområdet, kuratorer og formueforvaltere, iværksættere, der udøver en erhvervmæssig virksomhed, faglige repræsentationer eller sammenslutninger, sammenslutninger, der yder bistand til skatteyderne, arbejdsgivere eller nationale investeringselskaber, udenlandske kreditvirksomheder og godkendte aktuarer, og fælles for alle disse personer er, at de vil kunne blive anmodet om at yde bistand i skattesager ud over deres hovedvirksomhed.

79. Under disse omstændigheder kan den tyske regering vanskeligt hævde, at den tyske lovgivning med de krav til erhvervmæssige kvalifikationer, som den pålægger lederne af skatterådgivningsfirmaer, på en sammenhængende og systematisk måde beskytter modtagerne af forretningsmæssig bistand i skattesager.

80. Mens medlemsstaterne, som det fremgår af fast retspraksis, i en situation, der ikke er omfattet af et direktiv om gensidig anerkendelse af eksamensbeviser, frit kan regulere udøvelsen på deres område af visse former for virksomhed med henblik på at beskytte forbrugerne og følgelig fastsætte krav til de eksamensbeviser, de kundskaber, de kvalifikationer eller den erhvervmæssige erfaring, der er nødvendig i denne forbindelse, påhviler det dem dog under alle omstændigheder, når en statsborger i en anden medlemsstat ønsker at udøve den pågældende virksomhed, at tage hensyn til eksamensbeviser, certifikater og andre kvalifikationsbeviser, som den pågældende har erhvervet med henblik på at kunne udøve dette erhverv i en anden medlemsstat, og foretage en sammenligning med de krav om kundskaber og kvalifikationer, der stilles i de nationale regler³³.

81. Den tyske lovgivning indeholder imidlertid ikke nogen mulighed for – i forbindelse med godkendelse af et skatterådgivningsfirma til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager – at tage hensyn til de kundskaber og den erhvervs erfaring, som lederne af firmaet eller dets ansatte har, og går, således som Kommissionen har bemærket, videre end det, der er nødvendigt for at sikre beskyttelse af modtagerne af sådanne tjenesteydelser.

82. Jeg er derfor af den opfattelse, at den forelæggende rets tredje præjudicielle spørgsmål skal besvares således, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der, således som det er tilfældet i hovedsagen, gør et skatterådgivningsfirmas forretningsmæssige bistand i skattesager betinget af, at firmaet godkendes, og af, at dets ledere opnår autorisation som skatterådgivere, når dette firma er etableret i en medlemsstat, hvor denne virksomhed ikke er reguleret.

32 — Denne bestemmelse indeholder 16 punkter vedrørende lige så mange muligheder.

33 — Jf. bl.a. domme Vlassopoulou (C-340/89, EU:C:1991:193, præmis 20-23), Aguirre Borrell m.fl. (C-104/91, EU:C:1992:202, præmis 7-16), Kommissionen mod Spanien (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) og Pešla (C-345/08, EU:C:2009:771).

VI – Forslag til afgørelse

83. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de af Bundesgerichtshof fremsatte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, der, således som det er tilfældet i hovedsagen, gør et skatterådgivningsfirmas forretningsmæssige bistand i skattesager betinget af, at firmaet godkendes, og af, at dets ledere opnår autorisation som skatterådgivere, når dette firma er etableret i en medlemsstat, hvor denne virksomhed ikke er reguleret.«