



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

17. december 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer — direktiv 2005/36/EF — artikel 5 — fri udveksling af tjenesteydelser — direktiv 2006/123/EF — artikel 16 og 17, nr. 6) — artikel 56 TEUF — skatterådgivningsfirma, der er etableret i en medlemsstat og udfører tjenesteydelser i en anden medlemsstat — lovgivning i en medlemsstat, som kræver registrering og godkendelse af skatterådgivningsfirmaer«

I sag C-342/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsfinansdomstolen, Tyskland) ved afgørelse af 20. maj 2014, indgået til Domstolen den 16. juli 2014, i sagen:

X-Steuerberatungsgesellschaft

mod

Finanzamt Hannover-Nord,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, L. Bay Larsen, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (refererende dommer) og K. Jürimäe,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. maj 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

- X-Steuerberatungsgesellschaft ved Belastingadviseur H.-P. Taplick og Rechtsanwalt K. Hübner
- Finanzamt Hannover-Nord ved S. Rechlin og B. Beckmann, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved T. Henze og B. Beutler, som befuldmægtigede
- den nederlandske regering ved M. Bulterman, M. de Ree og B. Koopman, som befuldmægtigede

* Processprog: tysk.

— Europa-Kommissionen ved W. Mölls, H. Støvlbæk og H. Tserepa-Lacombe, som befuldmægtigede, og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. oktober 2015, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer (EUT L 255, s. 22), som ændret ved Kommissionens forordning (EU) nr. 623/2012 af 11. juli 2012 (EUT L 180, s. 9, herefter »direktiv 2005/36«), af artikel 16 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12. december 2006 om tjenesteydelser i det indre marked (EUT L 376, s. 36) og af artikel 56 TEUF.
- 2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem X-Steuerberatungsgesellschaft (herefter »X«) og Finanzamt Hannover-Nord (skattekontoret i Hannover-Nord, herefter »skattekontoret«) vedrørende sidstnævntes afvisning af at anerkende X som befuldmægtiget for et selskab i forbindelse med en procedure til fastsættelse af omsætningsafgift.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2005/36

- 3 Artikel 1 i direktiv 2005/36 med overskriften »Formål« fastsætter følgende:

»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 [...] 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 Direktivets artikel 2, der har overskriften »Anvendelsesområde«, 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 I samme direktivs afsnit II med overskriften »Fri udveksling af tjenesteydelser« bestemmer artikel 5, som har overskriften »Princippet om fri udveksling af tjenesteydelser«, følgende:

»1. [...] [M]edlemsstaterne [må] 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 i etableringsmedlemsstaten har udøvet dette erhverv i mindst to år inden for de sidste ti år, der går forud for leveringen af tjenesteydelsen, når erhvervet ikke er lovreguleret i denne medlemsstat; b) etingelsen, der kræver mindst to års erhvervsudøvelse, gælder ikke, hvis enten 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.

[...]«

Direktiv 2006/123

6 Artikel 16 i direktiv 2006/123, der har overskriften »Fri udveksling af tjenesteydelser«, bestemmer i stk. 1 og 2:

»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.

[...]

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:

[...]«

7 Dette direktivs artikel 17, som har overskriften »Yderligere undtagelser fra den frie udveksling af tjenesteydelser«, bestemmer følgende:

»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

[...]«

Tysk ret

8 I henhold til § 80, stk. 5, i skatteloven (Abgabenordnung), i den udgave, der var gældende i den i hovedsagen omhandlede periode (herefter »skatteloven«), har befuldmægtigede og rådgivere, som yder forretningsmæssig bistand i skattesager uden at være beføjet hertil, ikke ret til at repræsentere eller bistå deres fuldmagtsgivere eller klienter ved skattemyndigheden.

9 I henhold til § 2, første punktum, i lov om skatterådgivning (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, s. 2735), i den udgave, der var gældende i den i hovedsagen omhandlede periode (herefter »lov om skatterådgivning«), må forretningsmæssig bistand i skattesager kun ydes af personer og sammenslutninger, der er beføjet hertil.

10 § 3 i lov om skatterådgivning har følgende ordlyd:

»Beføjet til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager er:

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

11 Midlertidig og lejlighedsvis bistand i skattesager reguleres ved § 3a i lov om skatterådgivning, der gennemfører direktiv 2005/36 på området for forretningsmæssig bistand i skattesager i Tyskland af personer og sammenslutninger fra en anden medlemsstat. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»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. [...]

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.

[...]

Erklæringen fra den pågældende skal indeholde:

[...]

- 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 erhvervsmæssige 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.

[...]«

12 § 5, stk. 1, første punktum, i lov om skatterådgivning bestemmer:

»Andre end de i § 3, § 3a [...] nævnte personer og sammenslutninger må ikke yde forretningsmæssig bistand i skattesager, navnlig må de ikke yde rådgivning i skattesager i forretningsmæssig sammenhæng.«

13 § 32 i lov om skatterådgivning har følgende ordlyd:

»1. Skatterådgivere, skatterepræsentanter og skatterådgivningsfirmaer yder forretningsmæssig bistand i skattesager i henhold til bestemmelserne i denne lov.

2. Skatterådgivere og skatterepræsentanter 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.«

14 For at blive autoriseret som skatterådgiver skal man ifølge § 35, stk. 1, første punktum, i lov om skatterådgivning have bestået prøven som skatterådgiver eller have fået dispensation fra denne prøve.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at X er et kapitalselskab efter britisk lovgivningen med hjemsted i Det Forenede Kongerige og filialer i Belgien og Nederlandene. Formålet med selskabets virksomhed er økonomisk rådgivning, skatterådgivning og regnskabsføring. Selskabet er ikke godkendt som skatterådgivningsfirma som omhandlet i lov om skatterådgivning.

16 X rådgiver adskillige i Tyskland hjemmehørende klienter i skattes spørgsmål og repræsenterer disse i administrative procedurer, der vedrører skat. Til at modtage forkyndelser pr. post har selskabet bemyndiget A-Ltd., et kontorservicefirma med hjemsted i Tyskland.

17 X medvirkede ved udarbejdelsen af momsangivelsen for 2010 for C-Ltd., der er etableret i Tyskland. Denne angivelse blev i begyndelsen af 2012 indleveret til skattekontoret. Ved afgørelse af 12. marts 2012 afviste dette kontor X som C-Ltd.s befuldmægtigede ved proceduren til fastsættelse af omsætningsafgift for regnskabsåret 2010 i henhold til skattelovens § 80, stk. 5. Som begrundelse blev anført, at X ikke var beføjet til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager.

18 X anlagde sag ved Finanzgericht Niedersachsen (skattedomstol i Niedersachsen), men fik ikke medhold.

19 Den forelæggende ret, som skal træffe afgørelse i den af X iværksatte »revisionsanke«, har fastslået, at betingelserne i skattelovens § 80, stk. 5, for at afvise X som befuldmægtiget ved skattemyndighederne er opfyldt. X er således hverken beføjet til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager i henhold til § 3, nr. 3), i lov om skatterådgivning eller i henhold til lovens § 3a. Da X imidlertid har henvist til navnlig artikel 5 i direktiv 2005/36, artikel 16 i direktiv 2006/123 og artikel 56 TEUF, har den forelæggende ret rejst spørgsmålet, om X med rette kan påberåbe sig disse bestemmelser direkte.

20 Den forelæggende ret har anført, at den er i tvivl om et tilfælde, hvor et skatterådgivningsfirma, der er oprettet i overensstemmelse med lovgivningen i den medlemsstat, hvor det er etableret, og hvor skatterådgivningsvirksomhed ikke er reguleret, udarbejder en skatteangivelse for en modtager i en anden medlemsstat og indgiver denne angivelse til skattemyndighederne, når der i den anden medlemsstat findes nationale bestemmelser, som regulerer denne virksomhed.

- 21 Retten har præciseret, at Finanzgericht Niedersachsen (skattedomstol i Niedersachsen) endnu ikke har fastslået, om X rent faktisk har udført den konkrete tjenesteydelse i sin etableringsstat, dvs. Kongeriget Nederlandene, eller om selskabet også er etableret i modtagermedlemsstaten for denne ydelse, nemlig Forbundsrepublikken Tyskland.
- 22 Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at denne omstændighed ikke er til hinder for en præjudiciel forelæggelse. Bortset fra, at retten ikke selv kan fastslå de manglende faktiske omstændigheder, er det på sagens nuværende trin sandsynligt, at Finanzgericht Niedersachsen (skattedomstol i Niedersachsen), som er den kompetente instans til at fastslå de faktiske omstændigheder, vil konkludere, at X har udført den omhandlede tjenesteydelse i Nederlandene og ikke er etableret i Tyskland. Domstolens besvarelse af de forelagte retsspørgsmål vil efterfølgende afgøre dels, om Finanzgericht Niedersachsen (skattedomstol i Niedersachsen) skal fastslå de faktiske omstændigheder, dels genstanden herfor efter omstændighederne.
- 23 Hvad angår artikel 5 i direktiv 2005/36 har den forelæggende ret rejst spørgsmålet, om denne bestemmelse faktisk finder anvendelse på et selskab, der udfører tjenesteydelser. Den omstændighed, at direktivets artikel 2, stk. 1, bestemmer, at direktiv kun finder anvendelse for statsborgere og ikke for selskaber, kunne nemlig være til hinder herfor. Det er dog muligt, at der på dette punkt tages sigte på personer, som er ansvarlige for det pågældende selskabs ledelse.
- 24 Den forelæggende ret har for det andet rejst spørgsmålet, om en tjenesteydelse, som udføres inden for rammerne af et erhverv, som er reguleret i værtsmedlemsstaten, men som udføres, uden at de personer, der handler på selskabets vegne, fysisk har foretaget en overskridelse af en grænse, henhører under direktivets artikel 5.
- 25 Hvad angår artikel 16 i direktiv 2006/123 har den forelæggende ret bemærket, at hvis skatterådgivningsfirmaet udfører tjenesteydelsen i etableringsstaten, kan anvendelsen af denne bestemmelse allerede efter sin ordlyd udelukkes. Ifølge bestemmelsen respekterer medlemsstaterne tjenesteyderes ret til at udføre tjenesteydelser i en anden medlemsstat end den, de er etableret i. Tjenesteydelser udført på etableringsstatens område kan derfor ikke være omfattet af denne bestemmelse.
- 26 Hvis et skatterådgivningsfirma derimod udfører tjenesteydelser i en anden medlemsstat end den, hvori den er etableret, kan direktivets artikel 16 i henhold til dette direktivs artikel 17, nr. 6), muligvis ikke anvendes på disse, når skatterådgivningen i den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen udføres, er forbeholdt et bestemt erhverv.
- 27 Hvad angår artikel 56 TEUF er den forelæggende ret af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning udgør en begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser. Denne lovgivning udelukker således, at et selskab, der er oprettet i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat, og som har sit hjemsted i denne stat, og for hvem ansvaret for ledelsen ikke påhviler skatterådgivere, kan anerkendes i Tyskland som skatterådgivningsfirma og yde uindskrænket forretningsmæssig bistand i skattesager. En sådan anerkendelse forudsætter således dokumentation for, at ansvaret for selskabets ledelse påhviler skatterådgivere, idet kun en person, der har bestået prøven som skatterådgiver eller have fået dispensation fra denne prøve, kan blive autoriseret som skatterådgiver.
- 28 Den forelæggende ret har tilføjet, at et selskab, der ikke har beføjelse til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager, i henhold til § 3a i lov om skatterådgivning højst kan være beføjet til at yde midlertidig og lejlighedsvis bistand i skattesager på Forbundsrepublikken Tysklands område. Denne bestemmelse omfatter imidlertid ikke tjenesteydelser, som udføres af et selskab i en anden medlemsstat, uden at de personer, der handler på selskabets vegne, rejser ind på Forbundsrepublikken Tysklands område.

- 29 Den forelæggende ret har følgelig rejst spørgsmålet, om denne begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser er begrundet i et tvingende alment hensyn. Retten er af den opfattelse, at en sådan begrundelse kan ligge i nødvendigheden af at skatteregler overholdes og skatteunddragelse forhindres, som netop er formålet med den i hovedsagen omhandlede lovgivning. Ved at begrænse skatterådgivning til bestemte personer og selskaber skal det særligt sikres, at skattepligtige får kvalificeret bistand ved opfyldelsen af deres skattemæssige forpligtelser.
- 30 Den pågældende ret har i øvrigt bemærket, at de skattepligtige ligeledes skal beskyttes mod tab, de kan lide, ved at de i skattemæssige spørgsmål rådgives af personer, der ikke har de nødvendige professionelle eller personlige kvalifikationer. Beføjelsen i § 3 i lov om skatterådgivning tjener derfor samtidig de skattepligtiges interesser, der som forbrugere benytter sig af rådgivningsydelser.
- 31 Den forelæggende ret er ligeledes af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning forekommer egnet til og nødvendig for at kunne forfølge de førnævnte mål henset til den tyske skatterets kompleksitet og de konstante ændringer i skattereglerne.
- 32 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsfinansdomstolen) 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 momsangivelse 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?
- 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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

- 33 Med de præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en levering af en tjenesteydelse såsom den i hovedsagen omhandlede henhører under artikel 5 i direktiv 2005/36, artikel 16, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/123 og/eller under artikel 56 TEUF.
- 34 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, tager spørgsmålene udgangspunkt i den antagelse, at X fra Nederlandene yder forretningsmæssig bistand i skattesager til kunder i Forbundsrepublikken Tyskland, uden at nogle af de personer, der handler i selskabets navn, rejser til Tyskland.

- 35 Det skal for det første bemærkes, at en sådan levering af tjenesteydelse ikke henhører under artikel 5 i direktiv 2005/36. Bestemmelsens stk. 2 fastsætter således udtrykkeligt, at bestemmelserne i direktivets afsnit II, herunder den pågældende artikel 5, kun finder anvendelse i tilfælde af, at tjenesteyderen flytter til værtsmedlemsstatens område. Dette er ikke tilfældet, når det drejer sig om levering af ydelser såsom de i hovedsagen omhandlede.
- 36 For det andet hvad angår artikel 16, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/123 bemærkes, at direktivets artikel 16 i henhold til dets artikel 17, nr. 6), under alle omstændigheder ikke finder anvendelse på områder, der er omfattet af afsnit II i direktiv 2005/36, samt krav i den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen udføres, som forbeholder udøvelsen af en aktivitet et bestemt erhverv.
- 37 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, fastlægger en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede betingelserne for adgang til at udøve virksomhed med forretningsmæssig bistand i skattesager og forbyder dem, som ikke opfylder disse betingelser, at udøve denne virksomhed. Den skal således anses for at forbeholde udøvelsen af en aktivitet et bestemt erhverv i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 17, nr. 6), i direktiv 2006/123.
- 38 Under disse omstændigheder henhører de krav, der følger af en sådan lovgivning således som anført af generaladvokaten i punkt 53 i forslaget til afgørelse under den i direktivets artikel 17, nr. 6), fastsatte undtagelse til direktivets artikel 16's anvendelsesområde.
- 39 Der kan ikke rejses tvivl ved denne fortolkning ved den omstændighed, at en levering af tjenesteydelser som den i hovedsagen omhandlede ikke henhører under afsnit II i direktiv 2005/36, således som det fremgår af denne doms præmis 35. Som ordlyden af artikel 17, nr. 6), i direktiv 2006/123 bekræfter, er den i denne bestemmelse fastsatte undtagelse således ikke begrænset til alene at omfatte områder, der er omfattet af dette afsnit II.
- 40 Det følger heraf, at en levering af ydelser som den i hovedsagen omhandlede hverken henhører under artikel 5 i direktiv 2005/36 eller artikel 16, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/123.
- 41 En ydelse som den i hovedsagen omhandlede, som har en grænseoverskridende karakter, henhører derimod under artikel 56 TEUF (jf. analogt dom OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, præmis 68).
- 42 Af disse grunde skal alene det tredje spørgsmål besvares.

Det tredje spørgsmål

- 43 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en lovgivning i en medlemsstat, som fastsætter betingelserne for adgang til at udøve virksomhed med forretningsmæssig bistand i skattesager, begrænser den frie udveksling af tjenesteydelser for et skatterådgivningsfirma, som er oprettet i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat, hvori dette selskab er etableret, som i denne sidstnævnte medlemsstat, i hvilken der ikke findes regler om skatterådgivningsvirksomhed, udarbejder en momsangivelse for ydelsesmodtageren i den førstnævnte medlemsstat og fremsender den til skattemyndighederne i denne stat.
- 44 I denne henseende bemærkes, at i det omfang betingelserne for adgangen til et erhverv ikke er harmoniseret, kan medlemsstaterne frit fastsætte de kundskaber og kvalifikationer, der findes nødvendige for at udøve det pågældende erhverv (jf. bl.a. dom Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

- 45 Betingelserne for adgang til at udøve virksomhed med forretningsmæssig bistand i skattesager har endnu ikke været genstand for harmonisering på EU-plan, hvorfor medlemsstaterne har bevaret kompetencen til at fastsætte disse betingelser (jf. analogt dom Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, præmis 49).
- 46 Heraf følger, at EU-retten i den foreliggende sag ikke er til hinder for, at den tyske lovgivning gør adgangen til at udøve den nævnte virksomhed betinget af, at ansøgeren er i besiddelse af de kundskaber og kvalifikationer, der anses for nødvendige (jf. analogt dom Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, præmis 50).
- 47 Medlemsstaterne er imidlertid forpligtede til at udøve deres kompetence på dette område under iagttagelse af de grundlæggende friheder, som er sikret ved EUF-traktaten (dom Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 Hvad angår den frie udveksling af tjenesteydelser fremgår det af Domstolens faste praksis, 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 tiltrækkende (jf. bl.a. dom Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, præmis 44).
- 49 Som generaladvokaten har bemærket i punkt 66 og 67 i forslaget til afgørelse, indebærer en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede en begrænsning af den frie udveksling af tjenesteydelser. Ved at underlægge et skatterådgivningsfirmas ydelse af forretningsmæssig bistand i skattesager en ordning med forudgående godkendelse, som igen er underlagt et krav om, at firmaets ledere har relevante erhvervsmæssige kvalifikationer, forhindrer denne lovgivning således 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.
- 50 Det er ganske vist korrekt, at et skatterådgivningsfirma, som ikke har beføjelse til at yde forretningsmæssig bistand i skattesager, i henhold til § 3a i lov om skatterådgivning kan have beføjelse til at yde midlertidig og lejlighedsvis forretningsmæssig bistand i skattesager på Forbundsrepublikken Tysklands område.
- 51 Det fremgår imidlertid af den forelæggende rets præciseringer gengivet i denne doms præmis 28, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på en levering af tjenesteydelser som den i hovedsagen omhandlede, som ikke indebærer nogen fysisk flytning af tjenesteyderen til modtagermedlemsstatens område.
- 52 Hvad angår begrundelsen for en hindring, som følger af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, fremgår det 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 formål (jf. bl.a. dom Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, præmis 50).
- 53 Det bemærkes generelt, at forhindring af skattesvig og forbrugerbeskyttelse, der, som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, udgør de formål, som forfølges med den i hovedsagen omhandlede lovgivning, er mål, som hører til dem, der kan anses for tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion

af den frie udveksling af tjenesteydelser (jf. i denne retning dom Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis, og Kommissionen mod Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

- 54 Ifølge Domstolens faste praksis påhviler det imidlertid de nationale myndigheder at sørge for, at kvalifikationer opnået i andre medlemsstater bliver anerkendt med deres rette værdi og behørigt taget i betragtning (jf. dom Peñarroja Fa, C-372/09 og C-373/09, EU:C:2011:156, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).
- 55 I den foreliggende sag fremgår det imidlertid ikke af sagens akter for Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning – i tilfælde af levering af tjenesteydelser, som ikke indebærer, at tjenesteyderen eller personer, som handler i dennes navn, fysisk krydser grænsen – gør det muligt at anerkende en kvalifikation på området for forretningsmæssig bistand i skattesager, som denne tjenesteyder eller disse personer, har opnået i en anden medlemsstat med dens rette værdi og tage den behørigt i betragtning.
- 56 En forpligtelse over for en tjenesteyder, som yder forretningsmæssig bistand i skattesager, såsom X, til blot at indgive en forudgående erklæring til myndighederne i den medlemsstat, hvori adgangen til at udøve virksomhed med forretningsmæssig bistand i skattesager er reguleret, og hvori denne tjenesteyder planlægger at levere sådanne ydelser, om den pågældendes hensigt herom, går ganske vist i princippet ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå formålene om forhindring af skattesvig og forbrugerbeskyttelse, som forfølges med en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede. En sådan forpligtelse kan give disse myndigheder mulighed for at foretage en undersøgelse af de krævede kvalifikationer, som i givet fald er opnået ved erfaring, for den pågældende tjenesteyder eller for de fysiske personer, som leverer de pågældende ydelser for denne, i andre medlemsstater på det særlige skatteområde, på hvilket samme tjenesteyder planlægger at udøve sin virksomhed (jf. analogt dom Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, præmis 57 og 58 og den deri nævnte retspraksis).
- 57 Som det imidlertid fremgår af denne doms præmis 28, finder den bestemmelse, som ifølge skattekontoret og Forbundsrepublikken Tyskland giver mulighed for en sådan anerkendelse og en sådan hensyntagen, nemlig lov om skatterådgivnings § 3a, ikke anvendelse på en sådan levering af tjenesteydelser i henhold til de præciseringer, som den forelæggende ret er fremkommet med.
- 58 Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan myndighederne i en medlemsstat i øvrigt under alle omstændigheder ikke med rette foreholde en tjenesteyder såsom X en eventuel tilsidesættelse af reglerne i en bestemmelse som den, der følger af lov om skatterådgivnings § 3a, når kriterierne for anvendelsen af denne bestemmelse over for den pågældende ikke var klare.
- 59 Retssikkerhedsprincippet kræver således navnlig, at retsreglerne skal være klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger, især når de kan have bebyrdende virkninger for personer og virksomheder (jf. dom Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 77 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 Følgelig skal det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en lovgivning i en medlemsstat, som fastsætter betingelserne for adgang til at udøve virksomhed med forretningsmæssig bistand i skattesager, begrænser den frie udveksling af tjenesteydelser for et skatterådgivningsfirma, som er oprettet i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat, hvori dette selskab er etableret, som i denne sidstnævnte medlemsstat, i hvilken der ikke findes regler om skatterådgivningsvirksomhed, udarbejder en momsangivelse for ydelsesmodtageren i den førstnævnte medlemsstat og fremsender den til skattemyndighederne i denne stat, uden at de kvalifikationer, som det pågældende selskab eller de fysiske personer, som yder den forretningsmæssige bistand i skattesager for dette selskab, har opnået i andre medlemsstater, anerkendes med deres rette værdi og tages behørigt i betragtning.

Sagens omkostninger

- ⁶¹ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en lovgivning i en medlemsstat, som fastsætter betingelserne for adgang til at udøve virksomhed med forretningsmæssig bistand i skattesager, begrænser den frie udveksling af tjenesteydelser for et skatterådgivningsfirma, som er oprettet i overensstemmelse med lovgivningen i en anden medlemsstat, hvori dette selskab er etableret, som i denne sidstnævnte medlemsstat, i hvilken der ikke findes regler om skatterådgivningsvirksomhed, udarbejder en momsangivelse for ydelsesmodtageren i den førstnævnte medlemsstat og fremsender den til skattemyndighederne i denne stat, uden at de kvalifikationer, som det pågældende selskab eller de fysiske personer, som yder den forretningsmæssige bistand i skattesager for dette selskab, har opnået i andre medlemsstater, anerkendes med deres rette værdi og tages behørigt i betragtning.

Underskrifter