



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PEDRO CRUZ VILLALÓN
της 1ης Οκτωβρίου 2015¹

Υπόθεση C-342/14

X-Steuerberatungsgesellschaft
κατά
Finanzamt Hannover-Nord

[αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Ελεύθερη παροχή υπηρεσιών — Άρθρο 56 ΣΛΕΕ — Οδηγία 2006/123/ΕΚ — Αναγνώριση επαγγελματικών προσόντων — Οδηγία 2005/36/ΕΚ — Εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, η οποία παρέχει υπηρεσίες σε άλλο κράτος μέλος — Εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά την άσκηση δραστηριοτήτων των εταιριών παροχής φορολογικών συμβουλών από την υποχρέωση αναγνώρισεως των επαγγελματικών τους προσόντων και από την απαίτηση κατοχής επαγγελματικού τίτλου εκ μέρους των διαχειριστών τους»

1. Η διαφορά στην υπόθεση της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο την άρνηση αρμόδιας γερμανικής φορολογικής αρχής να επιτρέψει σε εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών η οποία είναι νομίμως εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, στην προκειμένη περίπτωση στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών, να ασκήσει τις δραστηριότητές της με αποδέκτες πελάτες οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στη Γερμανία. Οι εν λόγω δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένες στις Κάτω Χώρες, είναι δυνατόν να ασκηθούν στη Γερμανία από εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών, εφόσον η εν λόγω εταιρία έχει αναγνωρισθεί, κάτι που προϋποθέτει ότι οι διαχειριστές της έχουν διορισθεί φορολογικοί σύμβουλοι και, συνεπώς, έχουν επιτύχει στις εξετάσεις για την απόκτηση του τίτλου του φορολογικού συμβούλου.

2. Η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών αμφισβητεί την άρνηση αυτή, επικαλούμενη το άρθρο 5 της οδηγίας 2005/36/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 7ης Σεπτεμβρίου 2005, σχετικά με την αναγνώριση των επαγγελματικών προσόντων², το άρθρο 16 της οδηγίας 2006/123/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά³ και το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, αμφισβήτηση η οποία οδήγησε το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει στο Δικαστήριο τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των προμνησθεισών διατάξεων.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ L 255, σ. 22.

3 — ΕΕ L 376, σ. 36.

I – Το νομικό πλαίσιο

A — Το δίκαιο της Ένωσης

1. Η οδηγία 2005/36

3. Το άρθρο 1 της οδηγίας 2005/36 καθορίζει τον σκοπό της ως εξής:

«Η παρούσα οδηγία θεσπίζει τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους το κράτος μέλος που εξαρτά την πρόσβαση σε νομοθετικώς κατοχυρωμένο επάγγελμα ή την άσκησή του, στην επικράτειά του, από την κατοχή καθορισμένων επαγγελματικών προσόντων (εφεξής καλούμενο “κράτος μέλος υποδοχής”) αποδέχεται ως επαρκή προϋπόθεση για την πρόσβαση στο υπό εξέταση επάγγελμα και την άσκησή του τα επαγγελματικά προσόντα που έχουν αποκτηθεί σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη (εφεξής καλούμενο “κράτος μέλος καταγωγής”) και τα οποία παρέχουν τη δυνατότητα στον κάτοχο των εν λόγω προσόντων να ασκεί εκεί το ίδιο επάγγελμα.»

4. Το άρθρο 2 της οδηγίας 2005/36, το οποίο ορίζει το πεδίο εφαρμογής της, προβλέπει στην παράγραφο του 1 τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται σε κάθε υπήκοο κράτους μέλους ο οποίος επιθυμεί να ασκήσει νομοθετικά κατοχυρωμένο επάγγελμα σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο όπου απέκτησε τα επαγγελματικά προσόντα του είτε ως αυτοαπασχολούμενος είτε ως μισθωτός, συμπεριλαμβανομένων των ασκούντων ελευθέρια επαγγέλματα.»

5. Κατά το άρθρο 5 της οδηγίας 2005/36:

«1. Υπό την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων του κοινοτικού δικαίου, καθώς και των άρθρων 6 και 7 της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν περιορίζουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών σε άλλο κράτος μέλος, για λόγους που αφορούν τα επαγγελματικά προσόντα:

- α) εάν ο πάροχος είναι νομίμως εγκατεστημένος σε κράτος μέλος με σκοπό να ασκεί εκεί αυτό το επάγγελμα (στο εξής αναφερόμενο ως το «κράτος μέλος εγκατάστασης») και
- β) σε περίπτωση μετακίνησης του παρόχου σε άλλο κράτος μέλος, εάν έχει ασκήσει το συγκεκριμένο επάγγελμα επί δύο τουλάχιστον έτη στο διάστημα των δέκα ετών που προηγούνται της παροχής στο κράτος μέλος εγκατάστασης, εφόσον το επάγγελμα δεν είναι νομοθετικά κατοχυρωμένο στο εν λόγω κράτος. Ο όρος κατά τον οποίο απαιτείται η επί διετία άσκηση του επαγγέλματος δεν ισχύει εφόσον είτε το επάγγελμα είτε η εκπαίδευση για το εν λόγω επάγγελμα είναι νομοθετικά κατοχυρωμένη.

2. Οι διατάξεις του παρόντος τίτλου εφαρμόζονται μόνο σε περίπτωση που ο πάροχος μετακινείται στην επικράτεια του κράτους μέλους υποδοχής προκειμένου να ασκήσει, προσωρινά και περιστασιακά, το επάγγελμα στο οποίο αναφέρεται η παράγραφος 1.

Ο προσωρινός και περιστασιακός χαρακτήρας της παροχής εκτιμάται κατά περίπτωση, ιδίως σε συνάρτηση με τη διάρκεια, τη συχνότητα, την περιοδικότητα και το συνεχή χαρακτήρα της συγκεκριμένης παροχής.

3. Σε περίπτωση μετακίνησής του, ο πάροχος υπόκειται σε επαγγελματικούς κανόνες, επαγγελματικού, καταστατικού ή διοικητικού χαρακτήρα που συνδέονται άμεσα με τα επαγγελματικά προσόντα, όπως ο ορισμός του επαγγέλματος, η χρήση τίτλων και σοβαρή επαγγελματική αμέλεια που συνδέονται άμεσα και συγκεκριμένα με την προστασία και την ασφάλεια του καταναλωτή, καθώς και στις πειθαρχικές διατάξεις οι οποίες ισχύουν στο κράτος μέλος υποδοχής για τους επαγγελματίες που ασκούν εκεί το ίδιο επάγγελμα.»

2. Η οδηγία 2006/123

6. Το άρθρο 16, παράγραφοι 1 έως 3, της οδηγίας 2006/123 προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη σέβονται το δικαίωμα των παρόχων υπηρεσιών να παρέχουν υπηρεσίες σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο εδρεύουν.

Το κράτος μέλος στο οποίο παρέχεται η υπηρεσία εξασφαλίζει την ελεύθερη πρόσβαση σε δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών και την ελεύθερη άσκησή της στο έδαφός του. Τα κράτη μέλη δεν εξαρτούν την πρόσβαση σε δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών ή την άσκησή της στο έδαφός τους από απαιτήσεις που δεν τηρούν τις ακόλουθες αρχές:

- α) μη εισαγωγή διακρίσεων: οι απαιτήσεις δεν πρέπει να εισάγουν, άμεσα ή έμμεσα, διακρίσεις ανάλογα με την ιθαγένεια ή, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, ανάλογα με το κράτος μέλος στο οποίο εδρεύουν·
- β) αναγκαιότητα: οι απαιτήσεις πρέπει να δικαιολογούνται για λόγους δημόσιας τάξης, δημόσιας ασφάλειας ή δημόσιας υγείας ή προστασίας του περιβάλλοντος·
- γ) αναλογικότητα: οι απαιτήσεις πρέπει να είναι κατάλληλες για να εξασφαλίσουν την υλοποίηση του επιδιωκόμενου στόχου και να μην υπερβαίνουν το όριο που είναι απαραίτητο για την επίτευξη του στόχου.

2. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να περιορίζουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών σε πάροχο ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, επιβάλλοντας οποιαδήποτε από τις ακόλουθες απαιτήσεις:

- α) την υποχρέωση για τον πάροχο να είναι εγκατεστημένος στο έδαφός τους·
- β) την υποχρέωση για τον πάροχο να εξασφαλίζει άδεια από τις αρμόδιες αρχές, συμπεριλαμβανομένης της εγγραφής σε μητρώο ή σε επαγγελματικό φορέα ή σύλλογο που λειτουργεί στο έδαφός τους, εκτός από περιπτώσεις που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία ή σε άλλες πράξεις του κοινοτικού δικαίου·
- γ) την απαγόρευση για τον πάροχο να αποκτήσει στο έδαφός τους υποδομή ορισμένης μορφής ή είδους, συμπεριλαμβανομένου γραφείου ή δικηγορικού γραφείου, που είναι απαραίτητη για την παροχή των υπηρεσιών του·
- δ) την εφαρμογή ειδικού συμβατικού καθεστώτος μεταξύ παρόχου και αποδέκτη που εμποδίζει ή περιορίζει την παροχή υπηρεσιών από αυτοαπασχολούμενο·
- ε) την υποχρέωση για τον πάροχο να διαθέτει συγκεκριμένο έγγραφο ταυτότητας για την άσκηση δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών, το οποίο χορηγείται από τις αρμόδιες αρχές τους·

στ) απαιτήσεις οι οποίες θίγουν τη χρήση εξοπλισμού και υλικού που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παροχής της υπηρεσίας, με εξαίρεση τις απαιτήσεις που είναι αναγκαίες για την υγεία και την ασφάλεια στο χώρο εργασίας·

ζ) περιορισμούς στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών που ορίζονται στο άρθρο 19.

3. Το κράτος μέλος στο οποίο μετακομίζει ο πάροχος υπηρεσιών δεν μπορεί να εμποδιστεί να επιβάλλει απαιτήσεις που αφορούν τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών και δικαιολογούνται για λόγους δημόσιας τάξης, δημόσιας ασφάλειας, δημόσιας υγείας ή προστασίας του περιβάλλοντος και σύμφωνα με την παράγραφο 1. Το εν λόγω κράτος μέλος δεν μπορεί επίσης να εμποδιστεί να εφαρμόσει, σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία, τους εγχώριους κανόνες του σχετικά με τις συνθήκες απασχόλησης, συμπεριλαμβανομένων όσων καθορίζονται σε συλλογικές συμβάσεις.

[...]

7. Το άρθρο 17 της οδηγίας 2006/123, το οποίο εισάγει συμπληρωματικές παρεκκλίσεις από την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, ορίζει:

«Το άρθρο 16 δεν εφαρμόζεται:

[...]

6) σε ζητήματα που διέπονται από τον τίτλο II της οδηγίας 2005/36[...], περιλαμβανομένων των απαιτήσεων στα κράτη μέλη στα οποία παρέχεται η υπηρεσία, οι οποίες επιφυλάσσουν μια δραστηριότητα σε συγκεκριμένο επάγγελμα·

[...]

B — Το γερμανικό δίκαιο

8. Κατά το άρθρο 80, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα (Abgabenordnung), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, στερούνται νομιμοποιήσεως οι πληρεξούσιοι και οι συνήγοροι όταν ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου χωρίς να έχουν σχετική άδεια.

9. Το άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων (Steuerberatungsgesetz⁴), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, προέβλεπε ότι η δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου μπορεί να ασκείται επαγγελματικώς μόνον από πρόσωπα ή ενώσεις που έχουν λάβει την προς τούτο απαιτούμενη άδεια.

10. Δυνάμει του άρθρου 3 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων, άδεια να ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου έχουν οι εξής:

- «1) φορολογικοί σύμβουλοι, πληρεξούσιοι επί φορολογικών θεμάτων, δικηγόροι, εγκατεστημένοι στην Ευρώπη δικηγόροι, οικονομικοί ελεγκτές και ορκωτοί λογιστές,
- 2) επαγγελματικές προσωπικές εταιρίες, των οποίων οι εταίροι είναι αποκλειστικά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 πρόσωπα,
- 3) εταιρίες παροχής φορολογικών συμβουλών, δικηγόρων, εταιρίες οικονομικού ελέγχου και ελεγκτικές εταιρίες.»

4 — BGBl. 1975 I, σ. 2735.

11. Η προσωρινή και περιστασιακή άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου διέπεται από το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβούλων με τον οποίο τίθεται σε εφαρμογή η οδηγία 2005/36. Το άρθρο αυτό διαλαμβάνει τα ακόλουθα:

«1. Πρόσωπα τα οποία ασκούν κατά κύριο λόγο το επάγγελμά τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε άλλο κράτος μέλος στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3)] ή στην Ελβετία και έχουν εκεί την άδεια να ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως, νομιμοποιούνται να ασκούν επαγγελματικώς, σε προσωρινή και περιστασιακή βάση, τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου στο έδαφος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας. Η εμβέλεια της άδειας για άσκηση της δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου στην ημεδαπή συναρτάται προς την εμβέλεια της άδειας αυτής στο κράτος εγκαταστάσεως. Ως προς την άσκηση της δραστηριότητάς τους στην ημεδαπή υπόκεινται στους ίδιους επαγγελματικούς κανόνες όπως τα αναφερόμενα στο άρθρο 3 πρόσωπα. Εάν ούτε το επάγγελμα ούτε η εκπαίδευση για την άσκηση του επαγγέλματος αυτού είναι νομοθετικά κατοχυρωμένα στο κράτος της εγκαταστάσεως, η άδεια ασκήσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου στην ημεδαπή ισχύει μόνον εάν το πρόσωπο έχει ασκήσει το συγκεκριμένο επάγγελμα επί δύο τουλάχιστον έτη στο διάστημα των δέκα ετών που προηγούνται της παροχής στο κράτος εγκαταστάσεως. Το ζήτημα αν η επαγγελματική δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου ασκείται προσωρινά και περιστασιακά εκτιμάται ιδίως σε συνάρτηση με τη διάρκεια, τη συχνότητα, την περιοδικότητα και τον συνεχή χαρακτήρα της.

2. Η επαγγελματική δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου κατά την έννοια της παραγράφου 1 επιτρέπεται μόνον εάν το πρόσωπο πριν από την πρώτη παροχή των σχετικών υπηρεσιών στην ημεδαπή ενημερώνει την αρμόδια αρχή με γραπτή δήλωση. Αρμόδια αρχή για τα πρόσωπα από:

[...]

4) τις Κάτω Χώρες και τη Βουλγαρία είναι το επιμελητήριο φοροτεχνικών του Düsseldorf (Steuerberaterkammer Düsseldorf)

[...] Η δήλωση του προσώπου πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής:

1. το επώνυμο και τα κύρια ονόματα, την εμπορική ή την εταιρική επωνυμία, καθώς και μνεία των νομίμων εκπροσώπων,
2. το έτος γεννήσεως του δηλώνοντος ή συστάσεως του νομικού προσώπου,
3. την επαγγελματική διεύθυνση, συμπεριλαμβανομένων και των διευθύνσεων όλων των υποκαταστημάτων,
4. τον επαγγελματικό τίτλο δυνάμει του οποίου πρόκειται να ασκηθούν στην ημεδαπή οι σχετικές δραστηριότητες,
5. βεβαίωση που πιστοποιεί ότι το πρόσωπο είναι νομίμως εγκατεστημένο για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος μέλος στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο ή στην Ελβετία και ότι η άσκηση της δραστηριότητας αυτής, κατά τον χρόνο της υποβολής του της βεβαίωσης, δεν απαγορεύεται, έστω και προσωρινά,
6. αποδεικτικά των επαγγελματικών του προσόντων,

7. στοιχεία που αποδεικνύουν ότι το πρόσωπο έχει ασκήσει το επάγγελμα στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως επί δύο τουλάχιστον έτη στο διάστημα των δέκα προηγούμενων ετών, εφόσον το επάγγελμα ή η εκπαίδευση για το εν λόγω επάγγελμα δεν έχουν κατοχυρωθεί νομοθετικά στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως,
8. λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με την ασφάλιση της επαγγελματικής τους ευθύνης ή άλλους τρόπους ατομικής ή συλλογικής προστασίας όσον αφορά την εν λόγω ευθύνη.

Η δήλωση πρέπει να υποβάλλεται σε ετήσια βάση, εάν, κατά τη λήξη του ημερολογιακού έτους, το πρόσωπο προτίθεται να ασκήσει εκ νέου την επαγγελματική δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου στη Γερμανία, σύμφωνα με την παράγραφο 1. Στην περίπτωση αυτή, η βεβαίωση που αναφέρεται στο άρθρο 3, παράγραφος 5, και οι πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 8, πρέπει να υποβληθούν εκ νέου.

[...]»

12. Το άρθρο 4 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων ορίζει:

«Επιπλέον, δικαιούνται να ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα φορολογικού συμβούλου:

1. οι συμβολαιογράφοι, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τις οποίες νομιμοποιούνται να αναπτύξουν [...].
2. οι δικηγόροι και τα δικηγορικά γραφεία που εξειδικεύονται στο δίκαιο των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τις οποίες νομιμοποιούνται να αναπτύξουν [...].
3. οι αρχές και οργανισμοί δημοσίου δικαίου, καθώς και οι διαπεριφερειακοί ελεγκτικοί φορείς των οργανισμών και οργάνων δημοσίου δικαίου, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους.
4. οι διοικητές και διαχειριστές περιουσιακών στοιχείων τρίτων ή περιουσιακών στοιχείων τα οποία τους έχουν εκχωρηθεί υπό μορφή καταπιστεύματος ή παραδοθεί ως παροχή εγγυήσεως, στο μέτρο που παρέχουν φορολογικές συμβουλές όσον αφορά τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία.
5. οι επιχειρηματίες οι οποίοι ασκούν εμπορική δραστηριότητα, στο μέτρο που παρέχουν αρωγή σε φορολογικά θέματα στους πελάτες τους, η οποία έχει άμεση σχέση με το αντικείμενο της εμπορικής τους δραστηριότητας.
6. οι κεντρικές ενώσεις συνεταιρισμών, οι ενώσεις ελέγχου των συνεταιρισμών και οι καταπιστευματοδόχοι συνεταιρισμοί (genossenschaftliche Treuhandstellen), στο μέτρο που παρέχουν στα μέλη των κεντρικών ενώσεων συνεταιρισμών και των ενώσεων ελέγχου των συνεταιρισμών αρωγή σε φορολογικά θέματα στο πλαίσιο των καθηκόντων τους.
7. οι ενώσεις αντιπροσώπων επαγγελματικών κλάδων ή ενώσεις οι οποίες έχουν συσταθεί σε παρόμοια βάση, στο μέτρο που παρέχουν στα μέλη τους αρωγή σε φορολογικά θέματα στο πλαίσιο των καθηκόντων τους [...].
8. οι ενώσεις επαγγελματικών κλάδων ή οι ενώσεις γεωργών και δασοκόμων οι οποίες έχουν συσταθεί σε παρόμοια βάση, των οποίων το καταστατικό προβλέπει την παροχή αρωγής στις γεωργικές και δασοκομικές εκμεταλλεύσεις [...], στο μέτρο που η αρωγή αυτή παρέχεται από πρόσωπα τα οποία είναι εξουσιοδοτημένα να ενεργούν στο πλαίσιο «γραφείου γεωργικής λογιστικής» και δεν αφορά τον υπολογισμό των εσόδων τα οποία προέρχονται από δραστηριότητες ελευθέρων επαγγελματιών ή βιομηχανικές ή εμπορικές δραστηριότητες, εκτός αν πρόκειται για δευτερεύουσες πηγές εισοδήματος όπως συμβαίνει συχνά στους γεωργούς.

9. a) οι επιχειρήσεις που είναι παραγγελιοδόχοι μεταφορείς, στο μέτρο που παρέχουν αρωγή σε θέματα εισφορών κατά την εισαγωγή ή τελωνειακή μεταχείριση σε σχέση με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων τα οποία διακινούνται στο πλαίσιο συναλλαγών με άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης·
- b) οι άλλες βιομηχανικές ή εμπορικές επιχειρήσεις, στο μέτρο που παρέχουν αρωγή σε σχέση με την τελωνειακή μεταχείριση στο πλαίσιο υποθέσεων που αφορούν εισφορές κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων·
- c) οι επιχειρήσεις που αναφέρονται υπό τα στοιχεία a και b, στο μέτρο που παρέχουν στους επιχειρηματίες [...] αρωγή σε φορολογικά θέματα [...] και οι οποίες είναι εγκατεστημένες στη γεωγραφική περιοχή στην οποία εφαρμόζεται ο παρών νόμος, δεν θεωρούνται μικρές επιχειρήσεις [...] και δεν έχουν αποκλεισθεί από την άσκηση δραστηριοτήτων φορολογικής εκπροσωπήσεως [...]
10. οι εργοδότες, στο μέτρο που παρέχουν αρωγή στους υπαλλήλους τους σε θέματα που συνδέονται με τον φόρο επί των εισοδημάτων τους ως μισθωτοί ή σε θέματα φορολογικής αντισταθμίσεως σε σχέση με τα οικογενειακά τους βάρη [...]
11. οι ενώσεις αρωγής των φορολογούμενων, στο μέτρο που παρέχουν φορολογικές συμβουλές στα μέλη τους [...]
12. οι εγχώριες εταιρίες επενδύσεων, καθώς και τα πρόσωπα, οι εταιρίες και άλλες ενώσεις εξ αδιαιρέτου ιδιοκτητών περιουσιακών στοιχείων, στο μέτρο που υποβάλλουν, εξ ονόματος των δικαιουμένων εισοδημάτων από επενδύσεις κεφαλαίων, ομαδικές αιτήσεις επιστροφής φόρων βαρυνόντων τα εν λόγω εισοδήματα [...]
- 12a. τα αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα, στο μέτρο που υποβάλλουν, εξ ονόματος των δικαιουμένων εισοδημάτων από επενδύσεις κεφαλαίων, ομαδικές αιτήσεις επιστροφής φόρων βαρυνόντων τα εν λόγω εισοδήματα [...]
13. οι εγκεκριμένοι εμπειρογνώμονες παροχής υπηρεσιών αναλογιστή, στο μέτρο που παρέχουν στους πελάτες τους αρωγή σε φορολογικά θέματα που έχουν άμεση σχέση με τους υπολογισμούς των αποθεμάτων για τις συντάξεις, των τεχνικών ασφαλιστικών αποθεματικών και των μεταφορών σε συνταξιοδοτικά ταμεία και ταμεία προνοίας·

[...]

15. οι φορείς οι οποίοι έχουν αναγνωρισθεί από τη νομοθεσία των ομόσπονδων κρατών (Länder) ως κατάλληλοι [...] στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους·

[...]».

13. Το άρθρο 32 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων ορίζει τα εξής:

«1. Οι φορολογικοί σύμβουλοι, οι πληρεξούσιοι επί φορολογικών θεμάτων και οι εταιρίες παροχής φορολογικών συμβουλών ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

2. Απαιτείται διορισμός των φορολογικών συμβούλων και των πληρεξουσίων επί φορολογικών θεμάτων, οι οποίοι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα. Η δραστηριότητά τους δεν αποτελεί εμπορική δραστηριότητα.

3. Οι εταιρίες παροχής φορολογικών συμβουλών χρήζουν αναγνώρισης. Η αναγνώριση προϋποθέτει την απόδειξη ότι την ευθύνη για τη διοίκηση της εταιρίας φέρουν φορολογικοί σύμβουλοι.»

II – Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

14. Η X-Steuerberatungsgesellschaft είναι κεφαλαιουχική εταιρία, διεπόμενη από το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου, με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο και υποκαταστήματα στις Κάτω Χώρες καθώς και στο Βέλγιο, της οποίας το αντικείμενο είναι η παροχή οικονομικών συμβουλών, φορολογικών συμβουλών και ο λογιστικός έλεγχος και της οποίας εταίροι και διαχειριστές είναι ο S, κάτοικος Γερμανίας, και ο Y, κάτοικος Βελγίου.

15. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης παρέχει φορολογικές συμβουλές σε πλείονες εγκατεστημένους στη Γερμανία εντολείς σε φορολογικές υποθέσεις και τους εκπροσωπεί σε φορολογικές διοικητικές διαδικασίες, μολοντί δεν αναγνωρίζεται ως εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών στη Γερμανία κατά την έννοια των άρθρων 32, παράγραφος 3, και 49 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων και ο διορισμός του Y ως φορολογικού συμβούλου ανακλήθηκε το 2000.

16. Η ως άνω εταιρία χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες της εταιρίας A Ltd., εταιρία γραφειακής στεγασίας και υποστηρίξεως με έδρα στη Γερμανία, την οποία διόρισε ως αντίκλητο για τις ταχυδρομικές αποστολές και στην οποία τα γραφεία, καθόσον συνάγεται, ο Y ασκούσε τις επαγγελματικές του δραστηριότητες.

17. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης συνεργάστηκε κατά τη σύνταξη της δηλώσεως του φόρου κύκλου εργασιών της εγκατεστημένης στη Γερμανία C Ltd. για το 2010. Ωστόσο, με απόφαση της 12ης Μαρτίου 2012, η Finanzamt Hannover-Nord (φορολογική αρχή του Hannover-Nord) κατ' εφαρμογή του άρθρου 80, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα δεν αναγνώρισε την προσφεύγουσα της κύριας δίκης ως πληρεξούσια της C Ltd με την αιτιολογία ότι δεν έχει την άδεια ασκήσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου.

18. Η προσφυγή την οποία άσκησε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ενώπιον του Finanzgericht (φορολογικού πρωτοδικείου) κατά της προμνησθείσας αποφάσεως απορρίφθηκε. Το εν λόγω δικαστήριο, αφενός, επιβεβαίωσε ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε άδεια ασκήσεως της επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου και, αφετέρου, ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις οι οποίες θα της επέτρεπαν να παρέχει, προσωρινά και περιστασιακά, επαγγελματική αρωγή σε φορολογικά θέματα κατά το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβούλων, δεδομένου ότι δεν είχε υποβάλει τη συνάδουσα προς τις επιταγές της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου δήλωση στο αρμόδιο για τις Κάτω Χώρες επιμελητήριο φοροτεχνικών του Düsseldorf.

19. Στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως την οποία άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης διατείνεται ότι δεν μπορεί να απαγορευθεί σε εγκατεστημένο σε κράτος μέλος, εν προκειμένω στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών, πάροχο υπηρεσιών, ο οποίος δραστηριοποιείται εκεί νομίμως στον τομέα της παροχής φορολογικών συμβουλών, να παρέχει τις υπηρεσίες του από το εν λόγω κράτος μέλος σε επιχειρηματίες εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, επομένως χωρίς διέλευση των συνόρων, τούτο δε ανεξαρτήτως του ότι στη Γερμανία η δραστηριότητα της παροχής φορολογικών συμβουλών ασκείται αποκλειστικά από συγκεκριμένους επαγγελματίες. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης επικαλείται παράβαση του άρθρου 5 της οδηγίας 2005/36, του άρθρου 16 της οδηγίας 2006/123, του άρθρου 56 ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 3 της οδηγίας 2000/31/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 8ης Ιουνίου 2000, για ορισμένες νομικές πτυχές των υπηρεσιών της κοινωνίας της πληροφορίας, ιδίως του ηλεκτρονικού εμπορίου, στην εσωτερική αγορά («οδηγία για το ηλεκτρονικό εμπόριο»)⁵.

5 — EE L 178, σ. 1.

III – Τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

20. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό δικαστήριο εκδικάσεως οικονομικών διαφορών) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Αντιτίθεται το άρθρο 5 της οδηγίας [2005/36] στον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών όταν εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους καταρτίζει, στο οικείο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη και όπου η δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη, φορολογική δήλωση για αποδέκτη υπηρεσιών ευρισκόμενο σε άλλο κράτος μέλος και την υποβάλλει στις φορολογικές αρχές αυτού του άλλου κράτους μέλους, του οποίου η εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι, προκειμένου εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών να λάβει άδεια επαγγελματικής παροχής υπηρεσιών σε φορολογικές υποθέσεις, πρέπει να έχει αναγνωρισθεί και να διευθύνεται από φορολογικούς συμβούλους;
- 2) Δύναται εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών, υπό τις αναφερθείσες στο πρώτο ερώτημα συνθήκες, να επικαλεστεί λυσιτελώς το άρθρο 16, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας [2006/123], και δη ανεξαρτήτως του σε ποιο από τα δύο κράτη μέλη παρέχει τις υπηρεσίες;
- 3) Έχει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ την έννοια ότι, υπό τις αναφερθείσες στο πρώτο ερώτημα συνθήκες, αντιτίθεται στον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών ο οποίος προκύπτει από την εφαρμοστέα στο κράτος μέλος του αποδέκτη της παροχής νομοθεσία, όταν η εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι εγκατεστημένη στο κράτος αυτό;».

21. Με την απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι είναι αναγκαίο να αποφανθεί το Δικαστήριο αν συνάδει προς το δίκαιο της Ένωσης ο περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών συνεπεία εθνικών διατάξεων οι οποίες προβλέπουν ότι η δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου μπορεί να ασκηθεί επαγγελματικώς μόνον από φυσικά πρόσωπα και ενώσεις που έχουν τη σχετική άδεια και ότι εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών χρήζει αναγνωρίσεως προκειμένου να λάβει άδεια, καθώς και ότι υπεύθυνοι για τη διοίκησή της πρέπει να είναι φορολογικοί σύμβουλοι.

22. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν αποκλείεται από το γεγονός ότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν έχει ακόμη κρίνει αν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης παρέσχε πράγματι την επίμαχη στην κύρια δίκη υπηρεσία στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς της ή αν έπρεπε να θεωρηθεί ότι είναι εγκατεστημένη και στο κράτος μέλος του αποδέκτη της υπηρεσίας.

23. Η προσφεύγουσα και η καθού της κύριας δίκης, η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και, αφού κλήθηκαν από το Δικαστήριο να επικεντρώσουν τις αγορεύσεις τους στο τρίτο ερώτημα, ανέπτυξαν τις προφορικές παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 13ης Μαΐου 2015.

IV – Οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

A — Επί του πρώτου ερωτήματος

24. Με την απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο εξέφρασε αμφιβολίες ως προς την εφαρμογή της οδηγίας 2005/36 στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης. Πρώτον, η εν λόγω οδηγία φαίνεται ότι έχει εφαρμογή μόνον επί υπηκόων κρατών μελών και όχι επί εταιριών, με την επιφύλαξη ότι ενδεχομένως έχει εφαρμογή επί προσώπων τα οποία ενεργούν εξ

ονόματος εταιριών. Δεύτερον, τα άρθρα 5 έως 9 της οδηγίας 2005/36 εφαρμόζονται μόνο, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, σε περίπτωση που ο πάροχος μετακινείται στην επικράτεια του κράτους μέλους υποδοχής προκειμένου να ασκήσει, προσωρινά και περιστασιακά, το επάγγελμα στο οποίο αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού. Τρίτον, διερωτάται τελικώς, αν το άρθρο 5 της οδηγίας 2005/36 περιλαμβάνει υπηρεσίες τις οποίες παρέχει εταιρία στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως, στο οποίο το ασκούμενο επάγγελμα δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένο, εάν ο αποδέκτης των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, στο οποίο η δραστηριότητα εξαρτάται από την κατοχή καθορισμένων επαγγελματικών προσόντων υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2005/36.

25. Οι διάδικοι της κύριας δίκης και τα ενδιαφερόμενα μέρη τα οποία υπέβαλαν παρατηρήσεις, καθώς και η Επιτροπή, υποστηρίζουν ότι η οδηγία 2005/36 δεν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης⁶.

26. Η καθού της κύριας δίκης και η Επιτροπή, καθώς και, επικουρικώς, η Γερμανική Κυβέρνηση, διατείνονται ότι το άρθρο 5 της οδηγίας 2005/36 συνεπάγεται ότι ο πάροχος υπηρεσιών μετακινείται στην επικράτεια του κράτους μέλους υποδοχής. Ωστόσο, στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν υπήρξε πραγματική διέλευση συνόρων, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης παρείχε τις υπηρεσίες της στους Γερμανούς πελάτες της από την έδρα της στις Κάτω Χώρες.

27. Η Γερμανική και η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονούν ότι η οδηγία 2005/36 δεν είναι εφαρμοστέα *ratione personae*. Ειδικότερα, η εν λόγω οδηγία εφαρμόζεται μόνον στις περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται σχετική εκπαίδευση ή επαγγελματική πείρα, οι οποίες, από τη φύση τους, μπορούν να αποκτηθούν μόνον από φυσικά πρόσωπα. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα όμως αφορά μόνον τις δραστηριότητες της εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών και όχι τα πρόσωπα τα οποία ενεργούν εξ ονόματός της.

28. Η Γερμανική Κυβέρνηση προσέθεσε ότι, εν πάση περιπτώσει, η απόφαση της καθής της κύριας δίκης δεν αντίκειται στην οδηγία 2005/36, δεδομένου ότι οι απαιτήσεις που θέτει το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβουλών καλύπτονται από το άρθρο 7, παράγραφος 2, στοιχεία β' έως δ', της εν λόγω οδηγίας, το οποίο προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από τον πάροχο, κατά την πρώτη του μετακίνηση προς παροχή υπηρεσιών, βεβαίωση ότι είναι νομίμως εγκατεστημένος σε κράτος μέλος για την άσκηση των οικείων δραστηριοτήτων, καθώς και αποδεικτικά των επαγγελματικών του προσόντων.

B — Επί του δεύτερου ερωτήματος

29. Με την απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες κατά πόσον εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών, όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 16 της οδηγίας 2006/123, το οποίο κατοχυρώνει το δικαίωμα των παρόχων υπηρεσιών να τις παρέχουν σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο εδρεύουν, όταν η δραστηριότητα παροχής φορολογικών συμβουλών δεν είναι κατοχυρωμένη στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως, είναι όμως κατοχυρωμένη στο κράτος μέλος υποδοχής. Σχετικά, επισημαίνει ότι, αν μια τέτοια εταιρία παρέχει τις υπηρεσίες της στο κράτος μέλος της εγκαταστάσεώς της, οι υπηρεσίες αυτές δεν εμπίπτουν στο άρθρο 16 της οδηγίας 2006/123, παρά μόνον αν παρέχονται στο κράτος μέλος του αποδέκτη, στην περίπτωση δε αυτή εμπίπτουν στην παρέκκλιση από την αρχή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών που προβλέπει το άρθρο 17, σημείο 6, της οδηγίας 2006/123.

6 — Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η οποία εξέφρασε τη δυσαρέσκειά της επειδή το αιτούν δικαστήριο δεν υπέβαλε τα ερωτήματα που του είχε προτείνει, δεν υπέβαλε παρατηρήσεις επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος.

30. Η καθού της κύριας δίκης, καθώς και η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν επίσης ότι η οδηγία 2006/123 δεν εφαρμόζεται στη διαφορά της κύριας δίκης για τους λόγους που ανέπτυξε το αιτούν δικαστήριο⁷.

31. Ωστόσο, η Ολλανδική Κυβέρνηση διατυπώνει διαφορετική άποψη. Εν πρώτοις, επισημαίνει ότι η οδηγία 2005/36 δεν αποκλείει την εφαρμογή της οδηγίας 2006/123, δεδομένου ότι η οδηγία 2005/36 δεν εφαρμόζεται στις απαιτήσεις που επιβάλλονται σε εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών. Στη συνέχεια τονίζει περαιτέρω, παραπέμποντας στην αιτιολογική σκέψη 33 της οδηγίας 2006/123, ότι οι υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται εξ αποστάσεως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας. Το άρθρο 16 της οδηγίας 2006/123 καλύπτει την παροχή υπηρεσιών από πάροχους οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος του αποδέκτη των υπηρεσιών, οποιοδήποτε και αν είναι το κράτος μέλος στο οποίο ασκείται η οικεία δραστηριότητα. Τέλος, θεωρεί ότι η προϋπόθεση αναγνωρίσεως από την οποία η γερμανική νομοθεσία εξαρτά την άσκηση των δραστηριοτήτων εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών αφορά τη σύνθεση του διοικητικού οργάνου της εταιρίας και, συνεπώς, δεν συνιστά απαίτηση η οποία περιορίζει μια συγκεκριμένη δραστηριότητα σε ένα συγκεκριμένο επάγγελμα κατά την έννοια του άρθρου 17, σημείο 6, της οδηγίας 2006/123, διάταξη η οποία, ως παρέκκλιση, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς.

32. Φρονεί συνεπώς ότι η γερμανική ρύθμιση συνάδει προς την οδηγία 2006/123, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι δεν εισάγει διακρίσεις, είναι αναγκαία και τηρεί την αρχή της αναλογικότητας σε σχέση με έναν από τους λόγους που απαριθμούνται στο άρθρο της 16, γεγονός το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει. Φρονεί, επίσης, ότι, κατά συνέπεια, το τρίτο προδικαστικό ερώτημα δεν χρήζει απαντήσεως.

Γ — Επί του τρίτου ερωτήματος

33. Με την απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, ενώ η γερμανική ρύθμιση εφαρμόζεται αδιακρίτως στο σύνολο των εταιριών παροχής φορολογικών συμβουλών, εντούτοις συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, στο μέτρο που αποκλείει εταιρία η οποία έχει συσταθεί βάσει της νομοθεσίας ενός άλλου κράτους μέλους και εδρεύει στο εν λόγω κράτος μέλος, αλλά οι υπεύθυνοι για τη διοίκησή της δεν είναι φορολογικοί σύμβουλοι, να αναγνωρισθεί στη Γερμανία και να μπορεί να παρέχει επαγγελματική αρωγή σε φορολογικά θέματα. Εκτιμά, ωστόσο, ότι η ρύθμιση αυτή είναι δυνατόν να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, εν προκειμένω από το γενικό συμφέρον της τηρήσεως της φορολογικής ρυθμίσεως, της προλήψεως της φοροαποφυγής, καθώς και για λόγους προστασίας των καταναλωτών. Η ρύθμιση αυτή αποσκοπεί να εξασφαλίσει στους καταναλωτές υποστήριξη από ειδικούς κατά την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων και προστασία κατά των ζημιών τις οποίες θα μπορούσαν να υποστούν αν εδέχοντο συμβουλές σε θέματα σχετικά με την πολύπλοκη γερμανική φορολογική νομοθεσία, από πρόσωπα τα οποία δεν έχουν τα αναγκαία επαγγελματικά ή ηθικά προσόντα.

34. Η Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η οδηγία 2005/36 δεν είναι εφαρμοστέα στην υπόθεση της κύριας δίκης και ότι, συνεπώς, εφαρμοστέο είναι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Όπως και το αιτούν δικαστήριο, θεωρεί ότι η γερμανική ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 56 ΣΛΕΕ, ο οποίος όμως δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος τους οποίους εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο και ότι ο εν λόγω περιορισμός δεν υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.

7 — Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν υπέβαλε παρατηρήσεις επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος.

35. Επισημαίνει ότι οι προμνησθέντες επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος πρέπει να εκτιμηθούν στο σύνολό τους, δεδομένου ότι συμβάλλουν τόσο στην προστασία των αποδεκτών των υπηρεσιών όσο και, γενικότερα, των καταναλωτών και, τελικώς, της κοινωνίας. Προσέθεσε ότι ο φορολογούμενος ο οποίος χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες φορολογικών συμβούλων υφίσταται τις συνέπειες ενδεχόμενων σφαλμάτων, συμπεριλαμβανομένων και των ποινικών κυρώσεων.

36. Η Επιτροπή κατά βάση ισχυρίζεται ότι η γερμανική ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 56 ΣΛΕΕ, στο μέτρο που εξαρτά την άσκηση της δραστηριότητας του φορολογικού συμβούλου από την έκδοση διοικητικής άδειας, η οποία προϋποθέτει την κατοχή ορισμένων επαγγελματικών προσόντων.

37. Ενώ θεωρεί ότι η προμνησθείσα ρύθμιση μπορεί να δικαιολογηθεί για επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, όπως τονίζει το αιτούν δικαστήριο, συγκεκριμένα για λόγους προστασίας του καταναλωτή και, ειδικότερα, του θεμιτού συμφέροντος της προστασίας των φορολογουμένων έναντι ζημιών που μπορούν να επέλθουν από συμβουλές παρεχόμενες από πρόσωπα μη γνωρίζοντα επαρκώς την πολυπλοκότητα του γερμανικού φορολογικού δικαίου, εντούτοις, εκτιμά ότι η εν λόγω ρύθμιση δεν μπορεί να εξασφαλίσει, με συστηματικό και συνεπή τρόπο, την υλοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού και ότι, εν πάση περιπτώσει, υπερβαίνει το όριο που είναι αναγκαίο για την εξασφάλιση μιας τέτοιας προστασίας.

V – Ανάλυση

A — Επί του πρώτου ερωτήματος

38. Η καθού της κύριας δίκης και τα ενδιαφερόμενα μέρη τα οποία υπέβαλαν παρατηρήσεις θεωρούν, συμμεριζόμενοι τις αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου, ότι η διαφορά της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2005/36, είτε διότι η εν λόγω οδηγία δεν είναι εφαρμοστέα *ratione personae*, δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα δεν μπορούν, εξ ορισμού, να αποκτήσουν επαγγελματική εκπαίδευση ή επαγγελματική πείρα, είτε διότι η οδηγία αυτή δεν είναι εφαρμοστέα *ratione materiae*, δεδομένου ότι δεν υπήρξε διέλευση συνόρων εκ μέρους του παρόχου των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών.

39. Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι η οδηγία 2005/36 εγγυάται την αναγνώριση των επαγγελματικών προσόντων που έχουν αποκτήσει οι υπήκοοι των κρατών μελών σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα, με σκοπό την πρόσβαση σε νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα στα οποία αναφέρεται, και την άσκησή τους σε άλλο κράτος μέλος.

40. Ωστόσο, το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αναφέρεται ρητά μόνον στη δραστηριότητα της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, δηλαδή σε εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών η οποία καταρτίζει στο κράτος μέλος της έδρας της φορολογική δήλωση για αποδέκτη ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, και δεν αναφέρεται στις δραστηριότητες των φυσικών προσώπων που διοικούν την εταιρία αυτή, τη διαχειρίζονται ή εργάζονται σε αυτήν.

41. Όντως, είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι στο πρώτο ερώτημα και υπ' αυτό το συγκεκριμένο πρίσμα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, δεδομένου ότι η οδηγία 2005/36 δεν είναι δυνατόν να αντιταχθεί στον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών μιας εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών, δηλαδή ενός νομικού προσώπου.

42. Ωστόσο, από τα ανωτέρω δεν είναι δυνατόν να συναχθεί ότι για τον μόνο αυτόν λόγο, η επίμαχη κατάσταση της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2005/36.

43. Ειδικότερα, πέραν της περιοριστικής διατυπώσεως του πρώτου ερωτήματος και των αμφιβολιών τις οποίες εξέφρασε το ίδιο το αιτούν δικαστήριο, επισημαίνεται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη γερμανική ρύθμιση εξαρτά την άσκηση, εκ μέρους εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών, της δραστηριότητας της επαγγελματικής παροχής φορολογικών συμβουλών στη Γερμανία από την υποχρέωση αναγνώρισεως (άρθρο 32, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων), η δε αναγνώριση αυτή εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι οι υπεύθυνοι της εν λόγω εταιρίας είναι φορολογικοί σύμβουλοι, δηλαδή φυσικά πρόσωπα τα οποία χρήζουν διορισμού (άρθρο 32, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων), ο οποίος εξαρτάται από την επιτυχία στις εξετάσεις για φορολογικούς συμβούλους ή της απαλλαγής από τις εν λόγω εξετάσεις (άρθρο 35, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων).

44. Ωστόσο, η δραστηριότητα της επαγγελματικής παροχής φορολογικών συμβουλών περιλαμβάνεται στην έννοια του «νομικώς κατοχυρωμένου επαγγέλματος στη Γερμανία», κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2005/36⁸, και οι προϋποθέσεις διορισμού ως φορολογικού συμβούλου είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται στην έννοια των «επαγγελματικών προσόντων» κατά την έννοια των άρθρων 3, παράγραφος 1, στοιχείο β', και 11, στοιχείο α', σημείο ι, της εν λόγω οδηγίας⁹.

45. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να αποκλεισθεί ότι οι απαιτήσεις της γερμανικής ρυθμίσεως εμπίπτουν στο γενικό σύστημα αναγνώρισεως των επαγγελματικών προσόντων το οποίο καθιερώνει η οδηγία 2005/36.

46. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο δεν παρέσχε κανένα στοιχείο όσον αφορά τα επαγγελματικά προσόντα των εταίρων, διαχειριστών ή υπαλλήλων της προσφεύγουσας της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, περιορίζεται να αναφέρει ότι ο διορισμός του Υ ως φορολογικού συμβούλου στη Γερμανία ανακλήθηκε το 2000.

47. Εν πάση περιπτώσει, όπως επισήμαναν τόσο το αιτούν δικαστήριο όσο και η καθού της κύριας δίκης και η Επιτροπή, το σύστημα αναγνώρισεως των επαγγελματικών προσόντων που καθιερώνει η οδηγία 2005/36, δεν εφαρμόζεται στην παροχή υπηρεσιών, παρά μόνον στην περίπτωση που οι εν λόγω παροχές συνεπάγονται μετακίνηση του παρόχου στο κράτος μέλος υποδοχής¹⁰.

48. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του απαραίτητα στοιχεία περί των πραγματικών περιστατικών, τα οποία θα του έδιναν τη δυνατότητα να προσδιορίσει αν οι περιστάσεις της υποθέσεως στην κύρια δίκη εμπίπτουν στην περίπτωση αυτή.

49. Ειδικότερα, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν έχει ακόμη κρίνει αν οι διαχειριστές της προσφεύγουσας της κύριας δίκης είχαν ασκήσει την επίμαχη στην κύρια δίκη επαγγελματική υπηρεσία φορολογικού συμβούλου στο κράτος μέλος υποδοχής της εγκαταστάσεώς της ή στο κράτος μέλος υποδοχής, δηλαδή τη Γερμανία, στα γραφεία της εταιρίας A Ltd¹¹.

8 — Βλ. αποφάσεις Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, σκέψεις 23 έως 25), καθώς και Peñarroja Fa (C-372/09 και C-373/09, EU:C:2011:156, σκέψεις 27 έως 32).

9 — Επισημαίνεται, επίσης, ότι το άρθρο 32, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων διευκρινίζει ότι οι φορολογικοί σύμβουλοι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, ενώ το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2005/36 ορίζει ότι εφαρμόζεται στους ασκούντες ελεύθερα επαγγέλματα.

10 — Βλ. επίσης, υπό το πνεύμα αυτό, Berthoud, F., *La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE*, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, αριθ. 2, σ. 137 και 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*, Μάρτιος 2013, τεύχος αριθ. 720, σημείο 227. Βλ. επίσης «Οδηγός χρήσης — Οδηγία 2005/36/EK», σημείο 14, ο οποίος διατίθεται στο διαδίκτυο, στη διεύθυνση <http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_el.pdf>.

11 — Βλ. σημεία 16 και 22 των παρουσών προτάσεων.

50. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι το Δικαστήριο δεν είναι σε θέση να παράσχει λυσιτελή απάντηση όσον αφορά το πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, που αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2005/36, και ότι το ερώτημα αυτό πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

B — Επί του δεύτερου ερωτήματος

51. Οι διάδικοι της κύριας δίκης και τα ενδιαφερόμενα μέρη τα οποία υπέβαλαν παρατηρήσεις, ισχυρίζονται επίσης ότι ούτε η οδηγία 2006/123 εφαρμόζεται στη διαφορά της κύριας δίκης και ότι, συνεπώς, η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης ρύθμιση εμπίπτει μόνον στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 56 ΣΛΕΕ.

52. Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 17, σημείο 6, της οδηγίας 2006/123 διευκρινίζει ότι το άρθρο 16 της εν λόγω οδηγίας, στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, το οποίο κατοχυρώνει «το δικαίωμα των παρόχων υπηρεσιών να παρέχουν υπηρεσίες σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο εδρεύουν», δεν εφαρμόζεται ιδίως στην περίπτωση «των απαιτήσεων στα κράτη μέλη στα οποία παρέχεται η υπηρεσία, οι οποίες επιφυλάσσουν μια δραστηριότητα σε συγκεκριμένο επάγγελμα».

53. Συνεπώς, εφόσον το άρθρο 32 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων εξαρτά την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, ως φορολογικών συμβούλων, εταιριών όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, από την υποχρέωση αναγνώρισεως, η οποία συνεπάγεται ότι την ευθύνη για τη διοίκηση της εταιρίας φέρουν φορολογικοί σύμβουλοι, η γερμανική ρύθμιση πρέπει να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρεκκλίσεως η οποία προβλέπεται στο άρθρο 17, σημείο 6, της οδηγίας 2006/123¹².

54. Εφόσον, συνεπώς, το άρθρο 16 της οδηγίας 2006/123 δεν είναι εφαρμοστέο στην υπό κρίση υπόθεση, δεν είναι δυνατόν να αντικείται στη ρύθμιση κράτους μέλους το οποίο απαγορεύει σε εταιρία, όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, να παρέχει τις υπηρεσίες της στους πελάτες της οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στη Γερμανία, είτε από την έδρα της στις Κάτω Χώρες είτε, ενδεχομένως, από τη δευτερεύουσα εγκατάστασή της στη Γερμανία¹³.

55. Συνεπώς, η γερμανική ρύθμιση¹⁴ πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα της Συνθήκης ΛΕΕ και ιδίως της αρχής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών την οποία κατοχυρώνει το άρθρο 56 της εν λόγω Συνθήκης, το ζήτημα δε αυτό αποτελεί το αντικείμενο του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος.

Γ — Επί του τρίτου ερωτήματος

1. Επί της εφαρμογής του άρθρου 56 ΣΛΕΕ

56. Εκ προοιμίου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη πραγματικά περιστατικά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 ΣΛΕΕ, δεδομένου ότι οι παροχές της προσφεύγουσας της κύριας δίκης συνιστούν αναμφίβολα υπηρεσίες κατά την έννοια της προμνησθείσας διατάξεως.

12 — Βλ. επίσης, υπό το πνεύμα αυτό, το «Εγχειρίδιο εφαρμογής της οδηγίας για τις υπηρεσίες», Υπηρεσία Επισήμων Εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 2007, σ. 45, το οποίο διατίθεται στο διαδίκτυο, στη διεύθυνση http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_el.pdf.

13 — Βλ., κατ' αναλογίαν προς το άρθρο 17, σημείο 11, της οδηγίας 2006/123, απόφαση OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, σκέψεις 65 και 66).

14 — Βλ. απόφαση Κωνσταντινίδης (C-475/11, EU:C:2013:542, σκέψη 43).

57. Ασφαλώς, το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι το Finanzgericht δεν προέβη σε επαρκείς διαπιστώσεις προκειμένου να προσδιορισθεί αν η προσφεύγουσα της κύριας δίκης μπορούσε να θεωρηθεί ως εγκατεστημένη στη Γερμανία, λόγω της διαρκούς της παρουσίας στις εμπορικές εγκαταστάσεις της εταιρίας A Ltd, ώστε να μπορούν να εφαρμοσθούν, στην περίπτωση της, οι διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως.

58. Εντούτοις, το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο αναφέρεται ρητώς στην ερμηνεία του άρθρου 56 ΣΛΕΕ, αφορά σαφώς την κατάσταση εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών η οποία συντάσσει φορολογική δήλωση για αποδέκτη εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος και τη διαβιβάζει στη φορολογική αρχή του άλλου αυτού κράτους μέλους. Συνεπώς αφορά την κατάσταση κατά την οποία ο πάροχος υπηρεσιών είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος του αποδέκτη των εν λόγω υπηρεσιών¹⁵.

59. Εν πάση περιπτώσει, το γεγονός ότι η δραστηριότητα την οποία είχε αναπτύξει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης συνεπαγόταν, ως έναν βαθμό, την παρουσία της στο κράτος μέλος του αποδέκτη των υπηρεσιών και ότι οι εν λόγω δραστηριότητες είχαν επαναλαμβανόμενο και διαρκή και όχι προσωρινό και περιστασιακό χαρακτήρα δεν μεταβάλλει την προμνησθείσα διαπίστωση.

60. Συγκεκριμένα, το άρθρο 57, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ διευκρινίζει ότι εκείνος που παρέχει μια υπηρεσία δύναται, για να προβεί στην παροχή αυτή, να ασκήσει προσωρινώς τη δραστηριότητά του στο κράτος μέλος όπου παρέχεται η υπηρεσία, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που το κράτος αυτό επιβάλλει στους δικούς του υπηκόους. Βάσει των ανωτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όσο η άσκηση της προμνησθείσας δραστηριότητας σε αυτό το κράτος μέλος μένει προσωρινή, το πρόσωπο αυτό συνεχίζει να εμπίπτει στις διατάξεις του κεφαλαίου που αφορά τις υπηρεσίες, ενώ διευκρίνισε ότι ο προσωρινός αυτός χαρακτήρας πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα όχι μόνο τη διάρκεια της παροχής αλλά και τη συχνότητα, περιοδικότητα ή συνέχειά της¹⁶.

61. Ωστόσο, ο προσωρινός χαρακτήρας της παροχής δεν αποκλείει το ενδεχόμενο ο παρέχων υπηρεσίες να διαθέτει στο κράτος μέλος υποδοχής κάποια υποδομή, περιλαμβανομένου ενός γραφείου, στο μέτρο που η υποδομή αυτή είναι αναγκαία για την εκπλήρωση της εν λόγω παροχής¹⁷.

62. Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι η έννοια της «υπηρεσίας» δύναται να καλύψει υπηρεσίες πολύ διαφορετικής φύσεως, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των οποίων η παροχή εκτείνεται σε παρατεταμένο χρονικό διάστημα, ακόμη και περισσότερων ετών, ομοίως και τις υπηρεσίες τις οποίες ένας επιχειρηματίας εγκατεστημένος σε κράτος μέλος παρέχει κατά το μάλλον ή ήττον συχνά ή τακτικά, ακόμη και επί παρατεταμένο χρονικό διάστημα, σε πρόσωπα εγκατεστημένα σε ένα ή περισσότερα άλλα κράτη μέλη, όπως παραδείγματος χάριν η έναντι αμοιβής δραστηριότητα παροχής συμβουλών ή πληροφοριών¹⁸.

2. Επί της υπάρξεως περιορισμού

63. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 56 ΣΛΕΕ επιτάσσει όχι μόνον την εξάλειψη κάθε δυσμενούς διακρίσεως που υφίσταται πάροχος υπηρεσιών είτε λόγω της ιθαγένειάς του είτε επειδή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος στο οποίο πρέπει να παρασχεθεί η υπηρεσία, αλλά και την κατάργηση κάθε περιορισμού, ακόμη και αν εφαρμόζεται

15 — Βλ. αποφάσεις Bond van Adverteerders κ.λπ. (352/85, EU:C:1988:196, σκέψη 15)· Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, σκέψη 11), καθώς και OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, σκέψη 68).

16 — Βλ. απόφαση Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, σκέψεις 27 και 28).

17 — Βλ. αποφάσεις Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, σκέψη 27), Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-131/01, EU:C:2003:96, σκέψη 22) και Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, σκέψη 28).

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

αδιακρίτως τόσο στους ημεδαπούς παρόχους υπηρεσιών όσο και σε αυτούς των άλλων κρατών μελών, εφόσον μπορεί να αποκλείσει, να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις υπηρεσίες του παρόχου ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, όπου νομίμως παρέχει ανάλογες υπηρεσίες¹⁹.

64. Στην υπό κρίση υπόθεση, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών η οποία έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου και ασκεί νομίμως τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου στις Κάτω Χώρες, κράτος μέλος στο οποίο η δραστηριότητα αυτή δεν είναι νομικώς κατοχυρωμένη.

65. Η γερμανική ρύθμιση προβλέπει ότι σε εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών μπορεί να χορηγηθεί άδεια να ασκεί επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου στη Γερμανία²⁰ μόνον υπό τον όρο ότι έχει τύχει σχετικής αναγνωρίσεως²¹, η οποία προϋποθέτει ότι την ευθύνη για τη διοίκηση της εταιρίας φέρουν φορολογικοί σύμβουλοι, δηλαδή πρόσωπα τα οποία είτε έχουν επιτύχει στις εξετάσεις προσβάσεως στο επάγγελμα του φορολογικού συμβούλου είτε έχουν απαλλαγεί από τις εξετάσεις αυτές²².

66. Συνεπώς, η γερμανική ρύθμιση εξαρτά την άσκηση της οικείας επαγγελματικής δραστηριότητας εκ μέρους εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών από προηγούμενη έκδοση άδειας, η οποία εξαρτάται από τα προσηκόντα επαγγελματικά προσόντα των υπευθύνων της εταιρίας αυτής.

67. Με τον τρόπο αυτό, η εν λόγω ρύθμιση στερεί μια εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών, η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος στο οποίο η δραστηριότητα αυτή ασκείται νομίμως χωρίς να είναι νομικώς κατοχυρωμένη, από οποιαδήποτε δυνατότητα παροχής των υπηρεσιών της στη Γερμανία και, κατά συνέπεια, συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 56 ΣΛΕΕ. Η γερμανική ρύθμιση είναι κατά μείζονα λόγο απαράδεκτη, δεδομένου ότι οι περιοριστικές της συνέπειες ενισχύονται όταν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται στο κράτος μέλος του παρόχου, χωρίς αυτός να μετακινηθεί²³.

68. Βεβαίως, η γερμανική ρύθμιση προβλέπει επίσης ότι τα πρόσωπα τα οποία ασκούν το επάγγελμά τους σε άλλο κράτος μέλος και έχουν εκεί την άδεια να ασκούν επαγγελματικώς τη δραστηριότητα του φορολογικού συμβούλου νομιμοποιούνται να ασκούν σε προσωρινή και περιστασιακή βάση τη δραστηριότητα αυτή στη Γερμανία, ενώ η εμπέδεια της άδειας για άσκηση της δραστηριότητας αυτής στην εν λόγω χώρα συναρτάται προς την εμπέδεια της οικείας άδειας στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως. Η άσκηση της συγκεκριμένης επαγγελματικής δραστηριότητας των προσώπων που είναι εγκατεστημένα σε κράτος μέλος στο οποίο η εν λόγω δραστηριότητα δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη είναι δυνατή μόνον εάν τα προμνησθέντα πρόσωπα την έχουν ασκήσει επί δύο τουλάχιστον έτη στο διάστημα των δέκα τελευταίων ετών²⁴ και εάν έχουν προηγουμένως ενημερώσει την αρμόδια αρχή με γραπτή δήλωση η οποία περιλαμβάνει τα απαιτούμενα στοιχεία²⁵.

69. Εντούτοις, υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι δεν επληρούντο οι προϋποθέσεις τις οποίες θέτει το άρθρο 3α του νόμου περί φορολογικών συμβούλων για την περιστασιακή παροχή φορολογικών συμβουλών στην επικράτεια της Γερμανίας, δεδομένου ότι η προμνησθείσα διάταξη δεν καλύπτει τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχει εταιρία σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς να μετακινούνται προς την επικράτεια της Γερμανίας τα πρόσωπα τα οποία ενεργούν εξ ονόματος της εν λόγω εταιρίας.

19 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Βελγίου (C-577/10, EU:C:2012:814, σκέψη 38), και Κωνσταντινίδης (C-475/11, EU:C:2013:542, σκέψη 44).

20 — Βλ. άρθρο 3 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων.

21 — Βλ. άρθρο 32, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων.

22 — Βλ. άρθρο 35, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων.

23 — Βλ. απόφαση Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, σκέψη 13).

24 — Βλ. άρθρο 3α, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων.

25 — Βλ. άρθρο 3α, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογικών συμβούλων.

3. Επί της αιτιολογήσεως του περιορισμού

70. Κατά πάγια νομολογία, τα εθνικά μέτρα που ενδέχεται να παρακωλύσουν ή να καταστήσουν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη μπορεί πάντως να επιτρέπονται εφόσον επιδιώκουν σκοπό γενικού συμφέροντος, είναι πρόσφορα για την επίτευξη του σκοπού αυτού και δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο προς την επίτευξή του μέτρο²⁶.

71. Στο πλαίσιο αυτό, η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλείται λόγους σχετιζόμενους με την προστασία των καταναλωτών και, ειδικότερα, την προστασία των αποδεκτών των υπηρεσιών φορολογικών συμβουλών, καθώς και με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και τη συνακόλουθη ανάγκη προλήψεως της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, οι απαιτήσεις που αφορούν την άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, καθώς και τα επαγγελματικά προσόντα και την επαγγελματική πείρα, τις οποίες θέτει η γερμανική ρύθμιση είναι δικαιολογημένες, δεδομένης της πολυπλοκότητας του γερμανικού φορολογικού δικαίου, της ανάγκης προστασίας των αποδεκτών των υπηρεσιών φορολογικών συμβουλών από εσφαλμένες συμβουλές και από τις συνέπειές τους, ιδίως όσον αφορά τις ποινικές ευθύνες, αλλά επίσης σχετίζονται, γενικότερα, με την ανάγκη να εξασφαλισθεί ή ορθή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και, συνεπώς, να περιορίζονται οι απώλειες των φορολογικών εσόδων.

72. Συναφώς, πρέπει καταρχάς να αναφερθεί ότι, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, η γερμανική ρύθμιση εφαρμόζεται σε όλα τα πρόσωπα τα οποία παρέχουν αρωγή σε φορολογικά θέματα και, ιδίως, σε εταιρίες παροχής φορολογικών συμβουλών, ανεξάρτητα από το κράτος μέλος εγκαταστάσεώς τους. Επομένως εφαρμόζεται αδιακρίτως και μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος²⁷, εφόσον το [προστατευόμενο γενικό] συμφέρον δεν διασφαλίζεται ήδη από τους κανόνες στους οποίους υπόκειται ο παρέχων τις υπηρεσίες εντός του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένος²⁸. Αυτό συμβαίνει στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεδομένου ότι η δραστηριότητα της αρωγής σε φορολογικά θέματα δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη στις Κάτω Χώρες.

73. Στη συνέχεια, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η προστασία των καταναλωτών και των αποδεκτών των υπηρεσιών συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών²⁹.

74. Ενώ η ανάγκη περιορισμού της απώλειας φορολογικών εσόδων δεν μπορεί, αυτή καθαυτήν, να δικαιολογήσει τον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών³⁰, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο σκοπός τον οποίο κατά κύριο λόγο επικαλείται η Γερμανική Κυβέρνηση, δηλαδή η προστασία των αποδεκτών υπηρεσιών φορολογικών συμβουλών κατά εσφαλμένων συμβουλών και των συνεπειών τους, ιδίως των ποινικών κυρώσεων, αντιμετωπίζοντας την πολυπλοκότητα του γερμανικού δικαίου με απαιτήσεις σχετικές με τα επαγγελματικά προσόντα και την επαγγελματική πείρα, συνιστά σκοπό γενικού συμφέροντος ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει τον περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

26 — Βλ. απόφαση Κωνσταντινίδης (C-475/11, EU:C:2013:542, σκέψη 50).

27 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, σκέψη 47), καθώς και Läära κ.λπ. (C-124/97, EU:C:1999:435, σκέψη 31).

28 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, σκέψη 15)· Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-131/01, EU:C:2003:96, σκέψη 28), καθώς και Peñarroja Fa (C-372/09 και C-373/09, EU:C:2011:156, σκέψη 54).

29 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (220/83, EU:C:1986:461, σκέψη 20)· Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, σκέψεις 16 και 17)· Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, σκέψη 58)· Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, σκέψη 31)· Läära κ.λπ. (C-124/97, EU:C:1999:435, σκέψη 33)· Cipolla κ.λπ. (C-94/04 και C-202/04, EU:C:2006:758, σκέψη 64)· DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, σκέψη 41)· Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, σκέψη 38), καθώς και Berlington Hungary κ.λπ. (C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 58).

30 — Βλ., μεταξύ άλλων, κατ' αναλογίαν, αποφάσεις Dickinger και Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, σκέψη 55), καθώς και Pfleger κ.λπ. (C-390/12, EU:C:2014:281, σκέψη 54).

75. Εντούτοις, και σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος ο οποίος συνδέεται με την προστασία των αποδεκτών των υπηρεσιών αρωγής σε φορολογικά θέματα, μπορεί να δικαιολογήσει εμπόδια στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών μόνον όταν είναι κατάλληλος να εξασφαλίσει την υλοποίηση του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το όριο που είναι απαραίτητο για την επίτευξή του.

76. Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι εθνική νομοθεσία είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μόνον αν επιδιώκει την επίτευξή του με συνοχή και συστηματικότητα, κάτι το οποίο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να διακριβώσει³¹.

77. Συναφώς, επισημαίνεται όμως ότι το άρθρο 4 του νόμου περί φορολογικών συμβούλων περιλαμβάνει κατάλογο μεγάλου αριθμού προσώπων τα οποία δικαιούνται να ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα φορολογικού συμβούλου, χωρίς να απαιτείται η υπαγωγή τους στο σύστημα προηγούμενης διοικητικής άδειας, ούτε να πληρούν τις απαιτήσεις ως προς τα επαγγελματικά προσόντα, οι οποίες επιβάλλονται στους υπεύθυνους εταιριών παροχής φορολογικών συμβουλών³².

78. Στα εν λόγω πρόσωπα περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι συμβολαιογράφοι, οι δικηγόροι που εξειδικεύονται στο δίκαιο των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, οι διοικητές και διαχειριστές περιουσιακών στοιχείων τρίτων, οι επιχειρηματίες οι οποίοι ασκούν εμπορική δραστηριότητα, οι ενώσεις αντιπροσώπων επαγγελματικών κλάδων ή ενώσεις οι οποίες έχουν συσταθεί σε παρόμοια βάση, οι ενώσεις αρωγής των φορολογούμενων, οι εργοδότες ή, ακόμη, οι εγχώριες εταιρίες επενδύσεων, τα αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα και οι εγκεκριμένοι εμπειρογνώμονες παροχής υπηρεσιών αναλογιστή, το κοινό δε χαρακτηριστικό των προσώπων αυτών είναι προφανώς ότι ενδέχεται να χρειασθεί να παρέχουν, παρεμπιπτόντως, αρωγή σε φορολογικά θέματα στο πλαίσιο της ασκήσεως της κύριας δραστηριότητάς τους.

79. Υπό τις περιστάσεις αυτές, είναι δυσχερές για τη Γερμανική Κυβέρνηση να υποστηρίξει ότι με τις απαιτήσεις που αφορούν τα επαγγελματικά προσόντα, τις οποίες επιβάλλει στους υπεύθυνους των εταιριών παροχής φορολογικών συμβουλών, η γερμανική ρύθμιση προστατεύει με συστηματικό και συνεπή τρόπο τους αποδέκτες των υπηρεσιών επαγγελματικής αρωγής σε φορολογικά θέματα.

80. Εν πάση περιπτώσει, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σε περίπτωση ελλείψεως οδηγίας για την αμοιβαία αναγνώριση των διπλωμάτων, τα κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια να ρυθμίζουν την άσκηση, στην επικράτειά τους, ορισμένων δραστηριοτήτων προς το συμφέρον των καταναλωτών και, συνεπώς, να καθορίζουν τα διπλώματα, τις γνώσεις, τα προσόντα ή την επαγγελματική πείρα που απαιτούνται προς τον σκοπό αυτό, ενώ απόκειται στα εν λόγω κράτη μέλη, όταν ένας υπήκοος άλλου κράτους μέλους προτίθεται να ασκήσει τις εν λόγω δραστηριότητες, να λάβουν υπόψη τους τίτλους και την επαγγελματική πείρα την οποία απέκτησε στο άλλο κράτος μέλος και να προβαίνουν σε συγκριτική εξέταση των στοιχείων αυτών με τις γνώσεις και τα προσόντα τα οποία απαιτεί η οικεία εθνική νομοθεσία³³.

81. Ωστόσο, η γερμανική ρύθμιση δεν προβλέπει τη δυνατότητα να ληφθούν υπόψη, με σκοπό να επιτραπεί σε εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών να παρέχει υπηρεσίες επαγγελματικής αρωγής σε φορολογικά θέματα, οι γνώσεις και η επαγγελματική πείρα των προσώπων που είναι υπεύθυνα για την εν λόγω εταιρία ή την διαχειρίζονται ή και του προσωπικού της και, συνεπώς, όπως επισήμανε η Επιτροπή, η ρύθμιση αυτή βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για να διασφαλισθεί η προστασία των αποδεκτών των εν λόγω υπηρεσιών.

31 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141), Dickinger και Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, σκέψη 56), Pflieger κ.λπ. (C-390/12, EU:C:2014:281, σκέψη 56), καθώς και Berlington Hungary κ.λπ. (C-98/14, EU:C:2015:386, σκέψη 64).

32 — Η διάταξη αυτή περιλαμβάνει δέκα έξι σημεία, τα οποία αντιστοιχούν σε ισάριθμες περιπτώσεις.

33 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Βλασοπούλου (C-340/89, EU:C:1991:193, σκέψεις 20 έως 23), Aguirre Borrell κ.λπ. (C-104/91, EU:C:1992:202, σκέψεις 7 έως 16), Επιτροπή κατά Ισπανίας (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), καθώς και Peśla (C-345/08, EU:C:2009:771).

82. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να δοθεί ή απάντηση ότι το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως ή επίδικη στο πλαίσιο της κύριας δίκης ρύθμιση, η οποία εξαρτά την άσκηση της δραστηριότητας επαγγελματικής παροχής υπηρεσιών σε φορολογικές υποθέσεις, εκ μέρους εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών η οποία είναι νομίμως εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, όπου η οικεία δραστηριότητα δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη, από την υποχρέωση της εν λόγω εταιρίας να αναγνωρισθεί ως εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών και των υπεύθυνων της εταιρίας αυτής να διορισθούν ως φορολογικοί σύμβουλοι.

VI – Πρόταση

83. Εν κατακλείδι, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof ως εξής:

Το άρθρο 56 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση, όπως ή επίδικη στο πλαίσιο της κύριας δίκης ρύθμιση, η οποία εξαρτά την άσκηση της δραστηριότητας επαγγελματικής παροχής υπηρεσιών σε φορολογικές υποθέσεις, εκ μέρους εταιρίας παροχής φορολογικών συμβουλών η οποία είναι νομίμως εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, όπου η οικεία δραστηριότητα δεν είναι νομοθετικώς κατοχυρωμένη, από την υποχρέωση της εν λόγω εταιρίας να αναγνωρισθεί ως εταιρία παροχής φορολογικών συμβουλών και των υπεύθυνων της εταιρίας αυτής να διορισθούν ως φορολογικοί σύμβουλοι.