



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PEDRO CRUZ VILLALÓN
esitatud 1. oktoobril 2015¹

Kohtuasi C-342/14

**X-Steuerberatungsgesellschaft
versus
Finanzamt Hannover-Nord**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Teenuste osutamise vabadus — ELTL artikkel 56 — Direktiiv 2006/123/EÜ —
Kutsekvalifikatsioonide tunnustamine — Direktiiv 2005/36/EÜ — Ühes liikmesriigis asutatud
maksunõustamisega tegelev äriühing, mis osutab teenuseid teises liikmesriigis — Siseriiklikud
õigusnormid, millega on maksunõustamisega tegelevate äriühingute tegevuse suhtes kehtestatud
tunnustamise nõue ja selle juhtide kutsekvalifikatsiooni nõuded

1. Käesolevas kohtuasjas käsitletav vaidlus põhikohtuasjas puudutab Saksamaa maksuameti keeldumist lubada teises liikmesriigis, käesoleval juhul Madalmaade Kuningriigis ametlikult asutatud maksunõustamisega tegeleval äriühingul tegutseda oma tegevusaladel Saksamaa residendist klientide huvides. Käsitletaval juhul võib maksunõustamisega tegelev äriühing kõnesoleva tegevusalaga – mida ei ole Madalmaades reguleeritud – Saksamaal tegelda ainult tingimusel, et see äriühing on tunnustatud, mis tähendab, et selle juhid on ametisse nimetatud ja on seega sooritanud maksunõustamise eksami.

2. Põhikohtuasjas vaadeldav nõustamisega tegelev äriühing vaidlustab selle keeldumise, tuginedes Euroopa Parlamendi ja nõukogu 7. septembri 2005. aasta direktiivi 2005/36/EÜ kutsekvalifikatsioonide tunnustamise kohta² artiklile 5, Euroopa Parlamendi ja nõukogu 12. detsembri 2006. aasta direktiivi 2006/123/EÜ teenuste kohta siseturul³ artiklile 16 ja ELTL artiklile 56; selle tõttu esitas eelotsusetaotluse esitanud kohus kolm eelotsuse küsimust, milles ta palub neid õigusnorme tõlgendada.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — ELT L 255, lk 22.

3 — ELT L 376, lk 36.

I. I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Direktiiv 2005/36

3. Direktiivi 2005/36 artiklis 1 on selle direktiivi eesmärki määratletud järgmiselt:

„Käesolev direktiiv kehtestab korra, mille alusel liikmesriik, kes teeb reguleeritud kutsealal tegutsema hakkamise või sellel tegutsemise oma territooriumil sõltuvaks eriomase kutsekvalifikatsiooni omamisest (edaspidi “vastuvõttev liikmesriik”), peab vastaval kutsealal tegutsema hakkamiseks või sellel tegutsemiseks tunnustama teises liikmesriigis või teistes liikmesriikides (edaspidi “päritoluliikmesriik”) saadud kutsekvalifikatsioone, mis lubavad nimetatud kvalifikatsioone omaval isikul seal samal kutsealal töötada.”

4. Direktiivi 2005/36 artikli 2 lõige 1 määratleb direktiivi kohaldamisala järgmiselt:

„Käesolevat direktiivi kohaldatakse kõigi liikmesriigi kodanike, sealhulgas vabakutseliste suhtes, kes soovivad füüsilisest isikust ettevõtjana või töötajana tegutseda reguleeritud kutsealal teises liikmesriigis kui see, kus nad omandasid oma kutsekvalifikatsiooni.”

5. Direktiivi 2005/36 artiklis 5 on sätestatud:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse õiguse erisätete ning samuti käesoleva direktiivi artiklite 6 ja 7 kohaldamist, ei tohi liikmesriigid kutsekvalifikatsiooniga seotud põhjusel takistada teenuste vaba osutamist teises liikmesriigis juhul, kui:

- a) teenuse osutaja on liikmesriigis ametlikult asutatud (edaspidi “asutamise liikmesriik”), eesmärgiga tegutseda seal samal kutsealal ja
- b) teenuse osutaja asub teise liikmesriiki ja kui ta tegutses asutamise liikmesriigis sellel kutsealal vähemalt kaks aastat teenuse osutamisele eelnenud kümne aasta jooksul, kui see kutseala ei ole selles liikmesriigis reguleeritud. Kaheaastast kutsealal tegutsemise nõuet ei kohaldata juhul, kui kas kutseala või kutsealal tegutsemiseks vajalik haridus või koolitus on reguleeritud.

2. Käesoleva jaotise sätteid kohaldatakse ainult juhul, kui teenuse osutaja asub vastuvõtva liikmesriigi territooriumile, et tegutseda ajutiselt ja episoodiliselt lõikes 1 nimetatud kutsealal.

Teenuse osutamise ajutist ja episoodilist olemust, eriti selle kestust, sagedust, regulaarsust ja pidevust hinnatakse igal juhtumil eraldi.

3. Kui teenuse osutaja asub teise liikmesriiki, kehtivad talle kutse-, õigusliku ja haldusiseloomuga kutsealased eeskirjad, mis on otseselt seotud kutsekvalifikatsioonidega, näiteks kutseala mõiste, tiitlite ja nimetuste kasutamine ja tõsine kutsealane rikkumine, mis on otseselt ja konkreetselt seotud tarbijakaitse ning turvalisusega, samuti distsiplinaarsätted, mida vastuvõtvas liikmesriigis kohaldatakse selles liikmesriigis samal kutsealal tegutsevate isikute suhtes.”

2. Direktiiv 2006/123

6. Direktiivi 2006/123 artikli 16 lõigetes 1-3 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid austavad teenuseosutajate õigust osutada teenuseid muus liikmesriigis kui selles, kus nad on asutatud.

Liikmesriik, kus teenust osutatakse, tagab oma territooriumil vabaduse teenuste osutamise valdkonnale juurdepääsuks ja selles valdkonnas tegutsemiseks. Liikmesriigid ei sea oma territooriumil teenuste osutamise valdkonnale juurdepääsu ega selles valdkonnas tegutsemise eeltingimuseks vastavust mis tahes järgmistele nõuetele, mis ei vasta järgmistele põhimõtetele:

- a) mittediskrimineerimine: nõuded ei või olla otseselt ega kaudselt diskrimineerivad kodakondsuse alusel või juriidilise isiku puhul asutamiskoha liikmesriigi alusel;
- b) vajadus: nõue peab olema põhjendatud avaliku korra, avaliku julgeoleku, rahvatervise või keskkonnakaitse seisukohast;
- c) proportsionaalsus: nõuded peavad olema sobivad taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks ega või minna nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale.

2. Liikmesriigid ei või piirata teises liikmesriigis asutatud teenuseosutaja teenuste osutamise vabadust, eelkõige järgmiste nõuete kehtestamise kaudu:

- a) teenuseosutaja kohustus olla asutatud kõnealuse liikmesriigi territooriumil;
- b) teenuseosutaja kohustus saada asjaomase liikmesriigi pädevalt asutuselt autoriseering, kaasa arvatud registrisse kandmine või registreerimine kõnealuse liikmesriigi territooriumil asuvas kutseühingus või -liidus, välja arvatud käesolevas direktiivis või muudes ühenduse õigusaktides sätestatud juhtudel;
- c) teenuseosutajale kehtestatud keeld seada kõnealuse liikmesriigi territooriumil sisse teatavas vormis või teatavat tüüpi infrastruktuur, sealhulgas kontor või büroo, mida teenuseosutaja vajab asjaomaste teenuste osutamiseks;
- d) teenuseosutaja ja teenuse kasutaja vahel teatava lepingulise korra kohaldamine, mis välistab teenuse osutamise füüsilisest isikust ettevõtja poolt või piirab seda;
- e) teenuseosutaja kohustus omada isikut tõendavat dokumenti, mille kõnealuse liikmesriigi pädevad asutused on spetsiaalselt välja andnud teatava teenuse osutamiseks;
- f) nõuded, mis mõjutavad selliste seadmete ja materjalide kasutamist, mis on osutatava teenuse lahutamatuks osaks, välja arvatud töötervishoiu ja tööohutuse seisukohalt vajalikud nõuded;
- g) artiklis 19 osutatud teenuste osutamise vabaduse piirangud.

3. Käesolevad sätted ei takista liikmesriiki, kuhu teenuseosutaja siirdub, kehtestamast nõudeid teenuste osutamise valdkonnas tegutsemise suhtes, kui need on põhjendatud avaliku korra, avaliku julgeoleku, rahvatervise või keskkonnakaitsega seotud põhjustega ning on kooskõlas lõikega 1. Samuti ei takista nimetatud sätted kõnealust liikmesriiki kohaldamast kooskõlas ühenduse õigusega siseriiklike eeskirju, mis on seotud sealsete töölevõtutingimustega, sealhulgas kollektiivlepingutes sätestatud eeskirju.

[...]

7. Direktiivi 2006/123 artiklis 17, milles on sätestatud täiendavad erandid teenuste osutamise vabadusest, on nähtud ette:

„Artiklit 16 ei kohaldata järgmise suhtes:

[...]

- 6) Direktiivi 2005/36[...] II jaotisega hõlmatud küsimused, samuti teenuse osutamise kohaks olevas liikmesriigis kehtivad nõuded, kui teenuse osutamine on reserveeritud üksnes teatud kutseala esindajatele;

[...]”

B. Saksa õigus

8. Vastavalt maksuseadustiku (Abgabenordnung) § 80 lõike 5 põhikohtuasja faktiliste asjaolude kuupäeval kehtivale redaktsioonile tuleb tagasi lükata esindajad ja nõustajad, kes osutavad majandustegevuse raames abi maksuasjades, ilma et neil oleks selleks õigust.

9. Maksunõustamiseaduse (Steuerberatungsgesetz⁴) § 2 esimese lause põhikohtuasja faktiliste asjaolude kuupäeval kehtivas redaktsioonis on nähtud ette, et abi maksuasjades võivad majandustegevuse raames osutada vaid isikud ja ühendused, kellel on selleks õigus.

10. Maksunõustamiseaduse § 3 järgi on õigus majandustegevuse raames maksuasjades abi osutada järgmistel isikutel:

- „1) maksunõustajad, maksuvalinikud, advokaadid, Euroopa Liidus asuvad advokaadid, audiitorid ja vannutatud hindajad,
- 2) partnerluse alusel tegutsevad äriühingud, mille partnerid on eranditult punktis 1 nimetatud isikud,
- 3) maksunõustamisega tegelevad äriühingud, advokaadibürood, auditeerimisega tegelevad äriühingud ja hindamisega tegelevad äriühingud.”

11. Maksuasjades ajutiselt ja episoodiliselt abi osutamist majandustegevuse raames reguleerib maksunõustamiseaduse § 3a, mille eesmärk on rakendada kõnesolevas valdkonnas direktiivi 2005/36. Selles artiklis on sätestatud:

„(1) Isikutel, kes tegelevad kutsetegevusega mõnes muus Euroopa Liidu liikmesriigis või [2. mai 1992. aasta] Euroopa Majanduspiirkonna lepingu [EÜT 1994, L 1, lk 3] osalisriigis või Šveitsis ja kellel on asutamise riigis kehtivate õigusnormide kohaselt õigus osutada seal majandustegevuse raames abi maksuasjades, on õigus osutada majandustegevuse raames ajutiselt ja episoodiliselt abi maksuasjades Saksamaa Liitvabariigi territooriumil. Saksamaa Liitvabariigis maksuasjades abi osutamise õiguse ulatus sõltub selle õiguse ulatusest riigis, kus isik on asutatud. Saksamaa Liitvabariigis kehtivad nende tegevuse suhtes samad kutsealased eeskirjad nagu §-s 3 nimetatud isikute puhul. Kui asutamise riigis ei ole kutseala ega kutsealane ettevalmistus reguleeritud, on isikul õigus osutada Saksamaa Liitvabariigis majandustegevuse raames abi maksuasjades vaid juhul, kui isik on tegutsenud asutamise liikmesriigis sellel kutsealal vähemalt kaks aastat teenuse osutamisele eelnenud kümne aasta jooksul. Majandustegevuse raames maksuasjades abi osutamise ajutisust ja episoodilisust hinnatakse selle kestuse, sageduse, regulaarsuse ja pidevuse alusel.

⁴ — *Bundesgesetzblatt* (edaspidi „*BGBL*.”) 1975 I, lk 2735.

(2) Majandustegevuse raames abi osutamine maksuasjades lõike 1 tähenduses on lubatav vaid siis, kui isik esitab enne teenuse esmakordset osutamist Saksamaa Liitvabariigis pädevale asutusele kirjaliku teate. Pädevaks asutuseks on isikute puhul, kes pärinevad:

[...]

4) Madalmaadest ja Bulgaariast – Steuerberaterkammer Düsseldorf (Düsseldorfis asuv maksunõustajate koda),

[...]Isiku teade peab sisaldama järgmisi andmeid:

- 1) perekonnanimi ja eesnimed, ettevõtte nimi või ärinimi, sh seaduslikud esindajad,
- 2) sünni- või asutamisaasta,
- 3) tegevuskoha aadress, sh kõikide tütaretevõtjate aadressid,
- 4) kutsenimetus, mille all saab nende tegevusaladega Saksamaal tegeleda,
- 5) tõend, mis näitab, et isik on maksunõustamiseks asutatud seaduslikult Euroopa Liidu liikmesriigis või Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis või Šveitsis ning et tõendi esitamise hetkel ei ole tal keelatud sellel tegevusalal tegutseda, isegi mitte ajutiselt,
- 6) kutsekvalifikatsiooni tõendav dokument,
- 7) tõendav dokument, mis kinnitab, et isik on asutamise riigis sellel kutsealal tegutsenud vähemalt kaks aastat viimase kümne aasta jooksul, kui asutamise riigis ei ole kutseala ega sellel tegutsemiseks nõutav haridus või koolitus reguleeritud,
- 8) üksikasjalik teave kutsealase riskikindlustuse või ükskõik missuguse muu individuaalse või kollektiivse kaitse kohta kutsealase vastutuse valdkonnas.

Teade tuleb esitada igal aastal, kui kalendriaasta lõpul soovib isik uuesti pakkuda Saksamaal majandustegevuse raames maksunõustamist vastavalt lõikele 1. Niisugusel juhul tuleb taas esitada § 3 lõikes 5 nimetatud tõend ja vastavalt § 3 lõikele 8 esitamisele kuuluv teave.

[...]”

12. Maksunõustamise seaduse §-s 4 on nähtud ette:

„Abi maksuasjades on majandustegevuse raames õigus osutada ka järgmistel isikutel:

- 1) notarid neile lubatud tegevuse raames [...];
- 2) advokaadid patentide alal ja advokaadibürood patentide alal neile lubatud tegevuse raames [...];
- 3) avalik-õiguslikud asutused ja organid ning avalik-õiguslike organite ja institutsioonide regioonidevahelised auditeerimisasutused oma pädevuse piires;
- 4) haldurid ja isikud, kes haldavad kolmandate isikute vara või vara, mis võõrandati neile kui usaldusisikule või edastati tagatisena, kui nad osutavad maksuasjades abi, mis puudutab seda vara;

- 5) ettevõtjad, kes tegelevad kaubandusliku tegevusalaga, kui nad osutavad oma klientidele maksuasjades abi otseses seoses objektiga, mis on osa nende kaubandustegevusest;
 - 6) ühistute katusorganisatsioonid, ühistute auditeerimisühingud ja ühistutest usaldusisikud, kui nad osutavad katusorganisatsioonide ja uurimisorganisatsioonide liikmetele abi maksuasjades ja seda oma ülesannete raames;
 - 7) kutseala esindusorganisatsioonid või samalaadsel alusel moodustatud ühingud, kui nad osutavad oma liikmetele abi maksuasjades ja seda oma ülesannete raames; [...];
 - 8) kutseühingud või ühendused, mis on pariteedi alusel moodustatud põllumajandusettevõtjatest ja metsakasvatavatest, kelle põhikirjad näevad ette abi osutamise põllumajandus- ja metsandusettevõtetele [...], kui seda abi osutatakse isikute vahendusel, kellel on õigus kanda „põllumajandusliku raamatupidamisbüroo” nimetust ja kui abi ei puuduta selle tulu arvestamist, mida on saadud tööst füüsilisest isikust ettevõtjana või tööstus- või kaubandustegevusest, v.a juhul, kui tegemist ei ole niisuguse teisejärgulise tuluga, nagu põllumajandusettevõtjad tavaliselt saavad;
 - 9) a) ettevõtjad, kes on ekspediitorid, kui nad osutavad abi kaubavahetuses Euroopa Liidu teiste liikmesriikidega ringleva kauba impordimaksude või aktsiisimaksualase kohtlemise alal;
b) teised tööstus- või kaubandusettevõtjad, kui nad osutavad abi seoses tollikohtlemisega asjades, mis puudutavad impordimakse;
c) punktides a ja b nimetatud ettevõtjad, kui nad osutavad ettevõtjatele [...] abi maksuasjades [...] ja kui nad on asutatud käesoleva seaduse territoriaalses kohaldamisalas, ei ole väikesed ettevõtjad [...] ja neil ei ole keelatud tegelda esindamisega maksuasjades [...];
 - 10) tööandjad, kui nad osutavad oma töötajatele abi küsimustes, mis on seotud tulumaksuga tööst saadud tulult, või küsimustes, mis on seotud perekonna kulutuste maksualase hüvitamisega [...];
 - 11) maksukohustuslaste abistamise ühingud, kui nad osutavad oma liikmetele abi maksuasjades [...];
 - 12) siseriiklikud investeerimisühingud ning isikud, äriühingud ja muud üksused, kui nad esitavad kapitalitulu võlausaldajate nimel rühmitatud taotlusi, milles palutakse tagastada tulumaks kapitalitulult [...];
 - 12a) välisriikide krediidasutused, kui nad esitavad kapitalitulu võlausaldajate nimel rühmitatud taotlusi, milles palutakse tagastada tulumaks kapitalitulult [...];
 - 13) riigi määratud aktuaarid, kui nad osutavad oma klientidele abi maksuasjades, mis on otseselt seotud pensionieraldiste, tehniliste kindlustuseraldiste ja pensionikassadele tehtavate ülekannete arvestamisega;
- [...]
- 15) asutused ja isikud, kes on liidumaade õigusega sobivaks tunnistatud [...], oma ülesannete raames;
- [...]”

13. Maksunõustamise seaduse § 32 sätestab:

„(1) Maksunõustajad, maksuvolinikud ja maksunõustamisega tegelevad äriühingud osutavad majandustegevuse raames abi maksuasjades, kooskõlas käesoleva seaduse sätetega.

(2) Maksunõustajana ja maksuvolinikuna tegutsemiseks on vajalik ametisse nimetamine; nad on vabakutselised. Nende tegevus ei ole majandustegevus.

(3) Maksunõustamisega tegelevad äriühingud peavad olema tunnustatud. Tunnustuse saamiseks on vaja tõendada, et äriühingut juhivad vastutustundlikult maksunõustajad.”

II. Vaidluse aluseks olevad asjaolud

14. X-Steuerberatungsgesellschaft on Ühendkuningriigis asuv Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud kapitaliühing, millel on tegevuskohad Madalmaades ja Belgias, mille tegevusalaks on majandusalane nõustamine, maksunõustamine ja auditeerimine ning mille osanikud ja juhid on Saksamaal elav S ja Belgias elav Y.

15. Ta nõustab maksuasjades mitut Saksamaa residendist esindatavat, keda ta esindab maksuasjadega seotud haldusmenetlustes, ehkki Saksamaal ei ole teda tunnustatud nõustamisega tegeleva äriühinguna maksunõustamiseseaduse § 32 lõike 3 ja § 49 tähenduses ning kuigi Y nimetamine maksunõustajaks Saksamaal tühistati 2000. aastal.

16. Põhikohtuasja kaebaja kasutab teenuseid, mida osutab äriühing A Ltd – bürooteenuseid osutav ettevõtja, mis on asutatud Saksamaal ja mida volitati vastu võtma postisaadetisi ning mille äriruumides Y väidetavalt oma tegevusaladega tegeles.

17. Ta aitas eelkõige koostada äriühingu C Ltd 2010. aasta käibedeklaratsiooni. Finanzamt Hannover-Nord (Hannover-Nordi maksuamet) keeldus 12. märtsi 2012. aasta otsusega vastavalt maksuseadustiku § 80 lõikele 5 teda siiski tunnustamast C Ltd maksuesindajana põhjendusel, et tal ei ole õigust osutada majandustegevuse raames abi maksuasjades.

18. Maksukohus (Finanzgericht) jättis rahuldamata kaebuse, mille põhikohtuasja kaebaja selle otsuse peale esitas. Ta kinnitas esiteks, et põhikohtuasja kaebajal ei ole õigust osutada majandustegevuse raames abi maksuasjades, ja otsustas teiseks, et maksunõustamiseseaduse §-s 3a sätestatud majandustegevuse raames maksuasjades ajutiselt ja episoodiliselt abi osutamise tingimused ei ole täidetud, sest põhikohtuasja kaebaja ei ole esitanud Düsseldorfis asuvale maksunõustajate kojale - kelle pädevusse kuuluvad Madalmaad – mingit teadet, mis vastaks selle paragrahvi lõikes 2 nimetatud nõuetele.

19. Oma kassatsioonkaebuses eelotsusetaotluse esitanud kohtule väidab põhikohtuasja kaebaja, et ühes liikmesriigis, käsitletaval juhul Madalmaade Kuningriigis asutatud teenuseosutajal, kellel on seal lubatud tegutseda maksunõustajana, ei saa keelata osutada sellest liikmesriigist teenuseid teise liikmesriiki, käsitletaval juhul Saksamaa Liitvabariigi residentidest ettevõtjatele, seega piiri füüsiliselt ületamata, hoolimata sellest, et viimases liikmesriigis võivad maksunõustamisalase tegevusega tegeleda ainult teatavate kutsealade esindajad. Ta väidab, et on rikutud direktiivi 2005/36 artiklit 5, direktiivi 2006/123 artiklit 16, ETL artiklit 56 ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 8. juuni 2000. aasta direktiivi 2000/31/EÜ infoühiskonna teenuste teatavate õiguslike aspektide, eriti elektroonilise kaubanduse kohta siseturul (direktiiv elektroonilise kaubanduse kohta)⁵ artiklit 3.

5 — EÜT L 178, lk 1; ELT eriväljaanne 13/25, lk 399.

III. Eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

20. Selles olukorras otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas direktiivi 2005/36 artikliga 5 on vastuolus teenuste osutamise vabaduse piiramine olukorras, kus ühe liikmesriigi õigusnormide kohaselt asutatud maksunõustamisega tegelev äriühing koostab oma tegevuskoha liikmesriigis, kus maksunõustamisalane tegevus ei ole reguleeritud, teises liikmesriigis asuvale teenusesaajale maksudeklaratsiooni ja esitab selle seal maksuasutusele, ning selle teise liikmesriigi õigusnormid näevad ette, et selleks, et maksunõustamisega tegeleval äriühingul oleks õigus osutada majandustegevuse raames abi maksuasjades, peab see äriühing olema tunnustatud ja seda peavad vastutustundlikult juhtima maksunõustajad?
2. Kas maksunõustamisega tegelev äriühing võib esimeses küsimuses nimetatud asjaoludel tugineda direktiivi 2006/123 artikli 16 lõigetele 1 ja 2, ja seda olenemata sellest, kummas liikmesriigis ta teenust osutab?
3. Kas ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et esimeses küsimuses nimetatud asjaoludel on sellega vastuolus teenuste osutamise vabaduse piiramine teenusesaaja liikmesriigis kehtivate õigusnormidega, kui maksunõustamisega tegeleval äriühingul puudub tegevuskoht teenusesaaja liikmesriigis?”

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitas oma eelotsusetaotluses, et on vaja, et Euroopa Kohus teeks otsuse küsimuses, kas liidu õigusega on kooskõlas see, kui teenuste osutamise vabadust piiratakse siseriiklike sätetega, milles on nähtud ette, et abi maksuasjades võivad majandustegevuse raames osutada üksnes isikud ja ühendused, kellel on õigus seda teha, ning selleks, et maksunõustamisega tegeleval äriühingul oleks õigus osutada majandustegevuse raames abi maksuasjades, peab see äriühing olema tunnustatud ja seda peavad vastutustundlikult juhtima maksunõustajad.

22. Ta täpsustas ka, et asjaolu, et madalama astme kohus ei ole veel kindlaks teinud, kas põhikohtuasja kaebaja osutas tõesti põhikohtuasjas vaadeldavat teenust liikmesriigis, kus ta on asutatud, või tuleb asuda seisukohale, et ta asub sihtliikmesriigis, ei kujuta Euroopa Kohtu praktikat arvestades endast takistust, mis ei võimalda esitada eelotsusetaotlust.

23. Põhikohtuasja kaebaja ja vastustaja, Saksamaa ja Madalmaade valitsus ning Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad ja suulised seisukohad avalikul kohtuistungil, mis toimus 13. mail 2015, keskendudes Euroopa Kohtu palvel kolmandale küsimusele.

IV. Euroopa Kohtule esitatud seisukohad

A. Esimene küsimus

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus avaldas eelotsusetaotluses kahtlust, kas direktiiv 2005/36 on põhikohtuasja faktiliste asjaolude suhtes kohaldatav. Esiteks näib, et seda direktiivi kohaldatakse ainult kodanike, mitte äriühingute suhtes, ehkki arvesse tuleb võtta äriühingute nimel tegutsevaid isikuid. Teiseks kohaldatakse direktiivi 2005/36 artikleid 5-9 – vastavalt selle artikli 5 lõikele 2 - ainult juhul, kui teenuseosutaja asub vastuvõtva liikmesriigi territooriumile, et tegutseda ajutiselt ja episoodiliselt lõikes 1 nimetatud kutsealal. Kolmandaks tekib tal lõpuks küsimus, kas direktiivi 2005/36 artikkel 5 hõlmab teenuseid, mida äriühing osutab oma asutamise liikmesriigist - kus kutseala, millel tegutsetakse, ei ole reguleeritud - liikmesriiki, kus sellel kutsealal tegutsemiseks on nõutavad kutsevalifikatsioonid direktiivi 2005/36 artikli 3 lõike 1 punkti a tähenduses.

25. Põhikohtuasja pooled ja seisukohti esitanud asjaomased isikud ning komisjon väidavad, et direktiiv 2005/36 ei ole põhikohtuasjas kohaldatav.⁶

26. Põhikohtuasja vastustaja ja komisjon ning Saksamaa valitsus väidavad teise võimalusena, et direktiivi 2005/36 artikkel 5 eeldab, et teenuseosutaja asub vastuvõtvasse liikmesriiki. Põhikohtuasjas ei toimunud aga piiri füüsilist ületamist, sest põhikohtuasja kaebaja osutab oma teenuseid Saksamaa klientidele oma tegevuskohast Madalmaades.

27. Saksamaa ja Madalmaade valitsus arvavad, et direktiiv 2005/36 ei ole *ratione personae* kohaldatav. Seda direktiivi kohaldatakse nimelt ainult juhtudel, mil on nõutav teatav haridus või töökogemus, mille võivad juba iseenesest omandada üksnes füüsilised isikud. Esimene eelotsuse küsimus puudutab aga ainult maksunõustamisega tegeleva äriühingu, mitte tema nimel tegutsevate isikute tegevust.

28. Saksamaa valitsus lisab, et otsus, mille põhikohtuasja vastustaja tegi, ei ole nii või teisiti direktiiviga 2005/36 vastuolus, sest maksunõustamise seaduse §-s 3a sätestatud nõuded kuuluvad selle direktiivi artikli 7 lõike 2 punktide b-d kohaldamisalasse – õigusnormid, milles on nähtud ette, et liikmesriigid võivad teenuste esmasel osutamisel nõuda dokumenti, mis tõendab, et selle omanik on liikmesriigis ametlikult asutatud asjaomasel tegevusalal tegutsemise eesmärgil, ja kutsekvalifikatsiooni tõendit.

B. *Teine küsimus*

29. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb oma eelotsusetaotluses, kas niisugune maksunõustamisega tegelev äriühing nagu põhikohtuasja kaebaja saab tugineda direktiivi 2006/123 artiklile 16, millega on teenuseosutajatele tagatud õigus osutada teenuseid mõnes muus liikmesriigis kui liikmesriik, milles nad on asutatud, kui maksunõustamisetegevust ei reguleerita asutamise liikmesriigis, kuid seda reguleeritakse vastuvõtvas liikmesriigis. Sellega seoses märgib ta, et kui niisugune äriühing osutab teenuseid oma asutamise liikmesriigis, ei kuulu need teenused direktiivi 2006/123 artikli 16 kohaldamisalasse ja kui neid osutatakse teenusesaaja liikmesriigis, kuuluvad need direktiivi 2006/123 artikli 17 punktis 6 nimetatud teenuste osutamise vabaduse erandi kohaldamisalasse.

30. Ka põhikohtuasja vastustaja ning Saksamaa valitsus ja komisjon arvavad, et direktiiv 2006/123 ei ole põhikohtuasjas kohaldatav põhjustel, mille on esitanud eelotsusetaotluse esitanud kohus.⁷

31. Madalmaade valitsus on aga vastupidisel arvamusel. Ta märgib kõigepealt, et direktiivi 2006/123 kohaldamist ei välista direktiiv 2005/36, sest viimati nimetatud direktiivi ei kohaldata maksunõustamisega tegelevale äriühingule kehtestatud nõuete suhtes. Seejärel rõhutab ta – viidates selles küsimuses direktiivi 2006/123 põhjendusele 33 –, et kaugmeetodil osutatavad teenused kuuluvad selle direktiivi kohaldamisalasse. Direktiivi 2006/123 artikkel 16 hõlmab tema sõnul teenuste osutamist teenuseosutajate poolt, kes on asutatud mõnes muus liikmesriigis kui liikmesriik, kus teenuseid saadakse, missugune ka ei oleks liikmesriik, kus tegevusalal iseenesest tegutsetakse. Lõpuks leiab ta, et tunnustamistingimus, mis on Saksamaa õigusnormidega maksunõustamisega tegeleva äriühingu tegevuse suhtes kehtestatud, puudutab äriühingu juhtimisorgani koosseisu ega kujuta endast seega nõuet, mille kohaselt on teatav tegevusala reserveeritud üksnes teatud kutseala esindajatele direktiivi 2006/123 artikli 17 punkti 6 tähenduses – õigusnorm, mida kui erandit tuleb tõlgendada kitsalt.

6 — Põhikohtuasja kaebaja, kes avaldab kahetsust, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esitanud küsimusi, mille tema välja pakkus, ei esitanud seisukohti esimese eelotsuse küsimuse kohta.

7 — Põhikohtuasja kaebaja ei esitanud seisukohti teise eelotsuse küsimuse kohta.

32. Ta arvab seega, et Saksamaa õigusnormid on direktiiviga 2006/123 kooskõlas üksnes tingimusel, et need ei ole diskrimineerivad, on vajalikud ja selle artiklis 16 nimetatud neljast õigustusest ühe seisukohast vajalikud – mille peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus. Ta järeldab sellest ka, et kolmandale eesotsuse küsimusele ei ole vaja vastata.

C. Kolmas küsimus

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib oma eelotsusetaotluses, et kuigi Saksamaa õigusnorme kohaldatakse vahet tegemata kõikide maksunõustamisega tegelevate äriühingute suhtes, kujutavad need endast sellegipoolest teenuste osutamise vabaduse piirangut, sest nendega välistatakse see, et teise liikmesriigi õiguse alusel asutatud äriühingut, mille asukoht on selles liikmesriigis, kuid mida ei juhi vastutustundlikult maksunõustajad, tunnustatakse Saksamaal ja ta saaks seal osutada majandustegevuse raames abi maksuasjades. Ta leiab siiski, et need õigusnormid võivad olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, käsitletaval juhul üldise huviga, milleks on järgida maksusätteid ja hoida ära maksustamise vältimine ning tarbijakaitse. Nende õigusnormide eesmärk on tagada maksukohustuslastele asjatundlik abi nende maksukohustuste täitmisel ja kaitse kahju eest, mida nad võivad kanda, kui neid nõustavad Saksamaa maksude keerukas valdkonnas isikud, kellel ei ole nõutavat kutse- või isiklikku kvalifikatsiooni.

34. Saksamaa valitsus arvab, et isegi eeldusel, et direktiiv 2005/36 ei ole põhikohtuasja suhtes kohaldatav ja seega kohaldatakse ELTL artiklit 56, tuleb kolmandale eelotsuse küsimusele vastata eitavalt. Ta leiab nagu eelotsusetaotluse esitanud kohuski, et Saksamaa õigusnormid kujutavad endast ELTL artikliga 56 tagatud teenuste osutamise vabaduse piirangut, kuid et need on õigustatud viimase nimetatud ülekaaluka üldise huviga ega ületa seda, mis on taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalik.

35. Ta rõhutab, et nimetatud ülekaalukat üldist huvi tuleb võtta arvesse kogumis, sest see aitab kaasa nii teenusesaajate kaitsele kui ka üldisemalt tarbijakaitsele ning kokkuvõttes üldsuse kaitsele. Ta lisab, et maksukohustuslane, kes kasutab abi maksuasjades, peab ise toime tulema võimalike tehtud vigade tagajärgedega, sh karistusõiguslike tagajärgedega.

36. Komisjon väidab peamiselt, et Saksamaa õigusnormid kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut ELTL artikli 56 tähenduses, sest nende kohaselt on maksunõustamisega tegelemiseks nõutav haldusametuse luba, mis antakse teatavate kutsekvalifikatsioonide olemasolu korral.

37. Ehkki ta möönab, et need õigusnormid võivad olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus mainib ja milleks on tarbijakaitse, täpsemalt õiguspärase huviga kaitsta maksukohustuslasi kahju eest, mida põhjustavad nõuanded isikutelt, kelle kvalifikatsioon on Saksamaa maksuõiguse keerukust arvestades ebapiisav, arvab ta siiski, et need ei taga süstemaatiliselt ja ühtlaselt taotletava eesmärgi saavutamist ning ületavad igal juhul selle, mis on nimetatud kaitse tagamiseks vajalik.

V. Õiguslik analüüs

A. Esimene küsimus

38. Põhikohtuasjas vastustaja ja seisukohad esitanud asjaomased isikud leiavad kõik – väljendades samu kahtlusi, mida on avaldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus ise –, et põhikohtuasi ei kuulu direktiivi 2005/36 kohaldamisalasse, väites kas seda, et see direktiiv ei ole kohaldatav *ratione personae*, sest juriidilistel isikutel ei saa juba iseenesest olla kutseharidust ega saa nad ka omandada töökogemust, või siis seda, et see ei ole kohaldatav *ratione materiae*, sest põhikohtuasjas vaadeldav teenuseosutaja ei ületanud piiri.

39. Selle kohta tuleb meenutada, et direktiiv 2005/36 tagab liikmesriikide kodanike, st füüsiliste isikute omandatud kutsequalifikatsioonide tunnustamise ühes või mitmes liikmesriigis seoses selles silmas peetud reguleeritud kutsealadel tegutsema hakkamise ja tegutsemisega teises liikmesriigis.

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus puudutab aga sõnaselgelt ainult tegevust, millega tegeleb põhikohtuasja kaebaja, st maksunõustamisega tegelev äriühing, mis koostab oma asutamise liikmesriigis maksudeklaratsiooni teise liikmesriigi residentist teenusesaajale, mitte seda juhtivate või haldavate või selles töötavate füüsiliste isikute tegevust.

41. Seega võib tõesti asuda seisukohale, et esimesele küsimusele – käsitletuna rangelt niisugusest vaatevinklist – tuleb vastata eitavalt, sest direktiiviga 2005/36 ei saa olla vastuolus maksunõustamisega tegeleva äriühingu, st juriidilise isiku teenuste osutamise vabaduse piirang.

42. Ehkki see on nii, ei saa siiski järeldada, et ainuüksi sellepärast ei kuulu põhikohtuasjas vaadeldav olukord direktiivi 2005/36 kohaldamisalasse.

43. Kui jätta kõrvale esimese küsimuse piirav sõnastus ja kahtlused, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus on ise avaldanud, siis tuleb märkida, et põhikohtuasjas vaadeldavate Saksamaa õigusnormide kohaselt on selleks, et maksunõustamisega tegelev äriühing saaks tegelda Saksamaal majandustegevuse raames abi osutamise maksuasjades, kehtestatud tunnustamisnõue (maksunõustamise seaduse § 32 lõige 3), kusjuures selle tunnustamise saavutamiseks peab omakorda olema täidetud tingimus, et seda äriühingut juhivad vastutustundlikult maksunõustajad, st füüsilised isikud, kes peavad olema ametisse nimetatud (maksunõustamise seaduse § 32 lõige 2), ning selleks ametisse nimetamiseks peab omakorda olema täidetud tingimus, et isik peab olema sooritanud maksunõustaja eksami või on sellest vabastatud (maksunõustamise seaduse § 35 lõige 1).

44. Majandustegevuse raames maksuasjades abi osutamise tegevus kuulub aga mõiste „Saksamaal reguleeritud kutseala” alla direktiivi 2005/36 artikli 3 lõike 1 punkti a tähenduses⁸ ning maksunõustajaks nimetamise tingimused võivad kuuluda mõiste „kutsequalifikatsioonid” alla selle direktiivi artikli 3 lõike 1 punkti b ja artikli 11 punkti a alapunkti i tähenduses.⁹

45. Ei saa siiski välistada, et Saksamaa õigusnormides sätestatud nõuded kuuluvad direktiiviga 2005/36 kehtestatud kutsequalifikatsioonide tunnustamise üldse süsteemi kohaldamisalasse.

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole Euroopa Kohtule andnud siiski mingit teavet põhikohtuasja kaebaja osanike, juhtide või töötajate kutsequalifikatsioonide kohta. Ta märgib ainult, et Y nimetamine maksunõustajaks Saksamaal tühistati 2000. aastal.

8 — Vt kohtuotsused Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, punktid 23-25) ja Peñarroja Fa (C-372/09 ja C-373/09, EU:C:2011:156, punktid 27-32).

9 — Võib ka märkida, et maksunõustamise seaduse § 32 lõikes 2 on täpsustatud, et maksunõustajad on vabakutselised, kusjuures direktiivi 2005/36 artikli 2 lõikes 1 on omakorda täpsustatud, et seda kohaldatakse vabakutseliste suhtes.

47. Lisaks tuleb juhtida tähelepanu, et direktiiviga 2005/36 kehtestatud kutsekvalifikatsioonide tunnustamise süsteemi kohaldatakse – nagu märkisid nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka põhikohtuasja vastustaja ja komisjon – osutatavate teenuste suhtes ainult niivõrd, kuivõrd need eeldavad teenuseosutaja asumist vastuvõtvasse liikmesriiki.¹⁰

48. Euroopa Kohtu käsutuses ei ole aga faktilisi asjaolusid, mis võimaldaksid tal kindlaks teha, kas põhikohtuasja asjaolud kujutavad endast seda juhtumit.

49. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus isegi märkis, ei ole madalama astme kohus veel kindlaks teinud, kas põhikohtuasja kaebaja juhid olid tegelenud põhikohtuasjas vaadeldava majandustegevuse raames abi osutamisega maksuasjades oma asutamise liikmesriigis või vastuvõtvas liikmesriigis, st Saksamaal äriühingu A Ltd äriruumides.¹¹

50. Selles olukorras arvan, et Euroopa Kohus ei suuda anda eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele direktiivi 2005/36 tõlgendamist käsitlevale küsimusele vastust, millest oleks kasu, ning see küsimus tuleb seega tunnistada vastuvõetamatuks.

B. Teine küsimus

51. Põhikohtuasja pooled ja enamik seisukohti esitanud asjaomased isikud väidavad samuti, et ka direktiivi 2006/123 ei kohaldata põhikohtuasja suhtes ning et põhikohtuasjas vaadeldavad siseriiklikud õigusnormid kuuluvad seega ainult ELTL artikli 56 kohaldamisalasse.

52. Selles küsimuses tuleb märkida, et direktiivi 2006/123 artikli 17 punktis 6 on täpsustatud, et artiklit 16 – mille lõike 1 esimeses taandes on sätestatud „teenuseosutajate õigus osutada teenuseid muus liikmesriigis kui selles, kus nad on asutatud”, – ei kohaldata eelkõige „liikmesriigis kehtivate nõuete suhtes, kui teenuse osutamine on reserveeritud üksnes teatud kutseala esindajatele”.

53. Kuivõrd maksunõustamisseaduse §-ga 32 on niisuguse äriühingu majandustegevuse raames maksuasjades abi osutamise tegevuse suhtes nagu põhikohtuasja kaebaja, aga kehtestatud tunnustamisnõue, mis eeldab, et seda juhiks vastutustundlikult maksunõustajad, tuleb asuda seisukohale, et Saksamaa õigusnormid kuuluvad direktiivi 2006/123 artikli 17 punktis 6 sätestatud erandi kohaldamisalasse.¹²

54. Kuna direktiivi 2006/123 artikkel 16 ei ole kohaldatav, ei saa sellega olla vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis takistavad seega niisugusel äriühingul nagu põhikohtuasja kaebaja osutada oma teenuseid Saksamaa residentidest klientidele, ükskõik kas oma Madalmaade tegevuskohast või võimalikust teisest tegevuskohast Saksamaal.¹³

55. Järelikult tuleb Saksamaa õigusnorme analüüsida, lähtudes EL toimimise lepingu sätetest, eelkõige ELTL artiklis 56 sätestatud teenuste osutamise vabaduse põhimõttest,¹⁴ mis ongi just kolmanda eelotsuse küsimuse teema.

10 — Vt selle kohta ka eelkõige Berthoud, F., „La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE”, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, nr 2, lk 137, 143; Pertek, J., „Reconnaissance des diplômes organisée par des directives - Directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 - Équivalence des autorisations nationales d'exercice”, *Juris-Classeur Europe*, märts 2013, Fascicule n°720, punkt 227; vt ka „Guide de l'utilisateur – Directive 2005/36/CE”, punkt 14 järgmisel veebisaidil: http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_fr.pdf.

11 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 16 ja 22.

12 — Vt selle kohta ka *Manuel relatif à la mise en œuvre de la directive „services”*, OPOCE 2007, lk 45, järgmisel veebisaidil: http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_fr.pdf.

13 — Vt analoogia alusel direktiivi 2006/123 artikli 17 punktiga 11 kohtuotsus OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, punktid 65 ja 66).

14 — Vt kohtuotsus Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 43).

C. Kolmas küsimus

1. ETL artikli 56 kohaldatavus

56. Kõigepealt tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas käsitletavad faktilised asjaolud kuuluvad tõesti ETL artikli 56 kohaldamisalasse, sest teenused, mida põhikohtuasja kaebaja osutab, kujutavad endast vaieldamatult teenuseid selle õigusnormi tähenduses.

57. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on küll täpsustanud, et Finanzgericht ei ole tuvastanud piisavalt faktilisi asjaolusid, mis võimaldaksid teha kindlaks, kas võib asuda seisukohale, et põhikohtuasja kaebajal on Saksamaal tegevuskoht seetõttu, et ta on alaliselt kohal äriühingu A Ltd äriruumides, ning seega võib kohaldada asutamisevabadust käsitlevaid õigusnorme.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandas küsimuses – mis puudutab spetsiaalselt ETL artikli 56 tõlgendamist – on sellegipoolest sõnaselgelt silmas peetud niisuguse maksunõustamisega tegeleva äriühingu olukorda, kes koostab oma asutamise liikmesriigis maksudeklaratsiooni isikule teises liikmesriigis ja edastab selle deklaratsiooni selle teise liikmesriigi maksuametile. Selles on järelikult silmas peetud olukorda, mil teenuseosutaja on asutatud teises liikmesriigis, kui nende teenuste saaja liikmesriik.¹⁵

59. Igal juhul asjaolu – et põhikohtuasja kaebaja tegevusalal tegutseti nii, et viibiti teataval määral teenusesaaja liikmesriigis, ning et see tegevus võib olla korduv ja kestev, mitte lihtsalt episoodiline ja ajutine tegevus – ei saa seda järeldust muuta.

60. ETL artikli 57 kolmandas lõigus on nimelt täpsustatud, et teenust osutav isik võib ajutiselt jätkata oma tegevust liikmesriigis, kus seda teenust osutatakse, samadel tingimustel, mis see riik on seadnud oma kodanikele. Euroopa Kohus on sellest järeldanud, et kui nimetatud riigis tegutsetakse asjaomasel tegevusalal ajutiselt, kuulub niisugune teenuseosutaja edasi teenuseid käsitleva peatüki kohaldamisalasse, kusjuures tuleb täpsustada, et seda ajutisust tuleb hinnata, võttes arvesse mitte üksnes teenuse osutamise kestust, vaid ka sagedust, regulaarsust või pidevust.¹⁶

61. Tegevuse ajutisus ei pea aga tähendama, et teenuseosutaja ei või liikmesriigis, kus teenust osutatakse, kasutada teatud infrastruktuuri, näiteks kontorit, bürood või nõustamisruume, kui selline infrastruktuur on asjaomase teenuse osutamiseks vajalik.¹⁷

62. Euroopa Kohus on ka otsustanud, et mõiste „teenus” võib hõlmata väga erinevat laadi teenuseid, sh teenuseid, mille osutamine kestab pikema ajavahemiku jooksul, isegi mitu aastat, samuti teenuseid, mida teises liikmesriigis asutatud ettevõtja osutab tihedamini või harvemini, korrapärasemalt või korrapäratumalt, ka pikema ajavahemiku vältel isikutele ühes või mitmes teises liikmesriigis, näiteks tasu eest pakutav nõustamis- või teavitamistegevus.¹⁸

15 — Vt kohtuotsused Bond van Adverteerders jt (352/85, EU:C:1988:196, punkt 15), Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, punkt 11) ja OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, punkt 68).

16 — Vt kohtuotsus Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, punktid 27 ja 28).

17 — Vt kohtuotsused Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, punkt 27), komisjon vs. Itaalia (C-131/01, EU:C:2003:96, punkt 22) ja Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, punkt 28).

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

2. Takistuse olemasolu

63. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei nõua ELTL artikkel 56 mitte ainult igasuguse diskrimineerimise kaotamist teenuseosutaja suhtes, mis põhineb tema kodakondsusel või asjaolul, et ta on asutatud teises liikmesriigis kui see, kus teenust tuleb osutada, vaid ka kõigi piirangute kaotamist, isegi juhul kui need laienevad nii selle riigi kui ka teiste liikmesriikide teenuseosutajatele, kui need võivad keelata, takistada või muuta vähem soodsaks selle teenuseosutaja tegevuse, kelle asukoht on mõnes teises liikmesriigis, kus ta samalaadseid teenuseid seaduslikult osutab.¹⁹

64. Käsitletaval juhul on põhikohtuasja kaebaja Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud maksunõustamisega tegelev äriühing, kellel on Madalmaades lubatud tegelda ka maksunõustamisega, mida ei ole seal reguleeritud.

65. Saksamaa õigusnormides on ette nähtud, et maksunõustamisega tegelev äriühing, millele võib anda õiguse osutada Saksamaal majandustegevuse raames abi maksuasjades,²⁰ saab seal oma tegevusalaga tegelda üksnes tingimusel, et teda on seal eelnevalt tunnustatud,²¹ mis eeldab, et teda juhivad vastutustundlikult maksunõustajad, st isikud, kes on kas sooritanud maksunõustaja eksami või on sellest vabastatud.²²

66. Saksamaa õigusnormide kohaselt on selleks, et maksunõustamisega tegelev äriühing võiks osutada majandustegevuse raames abi maksuasjades, kehtestatud eelneva loa saamise kord, kusjuures loa saamine sõltub omakorda äriühingu juhtide sobivast kutsekvalifikatsioonist.

67. Nii keelavad need õigusnormid maksunõustamisega tegeleval äriühingul, mis on asutatud teises liikmesriigis, kus tal on lubatud tegutseda sellel tegevusalal, mis ei ole reguleeritud, osutada teenuseid Saksamaal, ja kujutavad endast seega teenuste osutamise vabaduse piirangut ELTL artikli 56 tähenduses. Saksamaa õigusnormid on seda taunitavamad, et nende piirav mõju tugevneb, kui teenuseid osutatakse – nagu põhikohtuasjas – teenuseosutaja liikmesriigist, ilma et viimane paikneks ümber.²³

68. Saksamaa õigusnormides on mõistagi ette nähtud ka, et isikutel, kelle kutsetegevuse koht on teises liikmesriigis, kus neil on õigus osutada majandustegevuse raames abi maksuasjades, võib lubada tegelda selle tegevusalaga Saksamaal ajutiselt ja episoodiliselt, kusjuures see õigus varieerub olenevalt õiguse ulatusest asutamise liikmesriigis. Isikutel, kes on asutatud liikmesriigis, kus sellel tegevusalal tegutsemist ei ole reguleeritud, on võimalik sellel tegutseda üksnes tingimusel, et nad on sellega tegelenud vähemalt kaks aastat kümne viimase aasta jooksul²⁴ ja et nad teatasid sellest eelnevalt pädevale asutusele kirjaliku teatega, milles on esitatud nõutav teave.²⁵

69. Selles küsimuses tuleb siiski meenutada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on täpsustanud, et maksunõustamiseseaduse §-s 3a nimetatud tingimused, mis peavad olema täidetud, et osutada Saksamaa territooriumil episoodiliselt maksuasjades abi, ei olnud täidetud, sest see säte hõlmab üksnes teenuseid, mida äriühing osutab teises liikmesriigis, ilma et äriühingu nimel tegutsevad isikud asuksid Saksamaa territooriumile.

19 — Vt kohtuotsused komisjon vs. Belgia (C-577/10, EU:C:2012:814, punkt 38) ja Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 44).

20 — Vt maksunõustamiseseaduse § 3.

21 — Vt maksunõustamiseseaduse § 32 lõige 3.

22 — Vt maksunõustamiseseaduse § 35 lõike 1 esimene lause.

23 — Vt kohtuotsus Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punkt 13).

24 — Vt maksunõustamiseseaduse § 3a lõige 1.

25 — Vt maksunõustamiseseaduse § 3a lõige 2.

3. Takistuse õigustatus

70. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võivad siseriiklikud meetmed, mis võivad takistada aluslepinguga tagatud põhivabaduste teostamist või muuta selle vähem atraktiivseks, olla vastuvõetavad ainult tingimusel, et need järgivad üldise huvi eesmärki, on selle saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.²⁶

71. Saksamaa valitsus tugineb käsitletaval juhul tarbijakaitsele ja konkreetsemalt maksualase abi teenuste saajate kaitsele ning maksukontrolli tõhususele ja sellega tingimata kaasnevale vajaduse korrale hoida ära maksustamise vältimine. Täpsemalt on Saksamaa õigusnormidega kehtestatud õiguse andmise, kvalifikatsiooni ja töökogemusega seotud nõuded - Saksamaa õiguse keerukust arvestades – põhjendatud vajadusega kaitsta maksualase abi teenuste saajaid ekslike nõuannete ja nende tagajärgede, eelkõige karistusõiguslike tagajärgede eest, kuid ka laiemalt tagada, et maksukohustuslased täidavad oma maksukohustused nõuetekohaselt, ja piirata seega maksutulude kaotusi.

72. Selles küsimuses tuleb kõigepealt juhtida tähelepanu, et Saksamaa õigusnorme kohaldatakse – nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus – kõikide isikute suhtes, kes osutavad maksualase abi teenuseid, ja eelkõige maksunõustamisega tegelevate äriühingute suhtes, olenemata nende asutamise liikmesriigist. Neid kohaldatakse seega vahet tegemata ja need võivad olla õigustatud ülekaaluka üldise huviga,²⁷ kuid siiski juhul, kui asjaomast huvi ei kaitse juba õigusnormid, mida kohaldatakse teenuseosutaja suhtes liikmesriigis, kus ta on asutatud.²⁸ Nii on see põhikohtuasjas, sest Madalmaades ei reguleerita abi maksuasjades.

73. Seejärel tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on nõustunud, et tarbijakaitse ja teenusesaajate kaitse on nende ülekaaluka üldise huvi põhjuste hulgas, mis võivad teenuste osutamise vabaduse piirangut õigustada.²⁹

74. Ehkki vajadus piirata maksutulude kaotusi ei saa iseenesest teenuste osutamise vabaduse piirangut õigustada,³⁰ tuleb nõustuda, et peamine eesmärk, mida Saksamaa valitsus mainib, st kaitsta maksualase abi teenuste saajaid ekslike nõuannete ja nende tagajärgede, eelkõige karistusõiguslike tagajärgede eest, korvates Saksamaa õiguse keerukuse kutsekvalifikatsiooni ja töökogemust puudutavate nõuetega, kujutab endast üldise huvi eesmärki, mis võib teenuste osutamise vabaduse piirangut õigustada.

75. Ülekaalukas üldine huvi, milleks on nimetatud maksualase abi teenuste saajate kaitse, on siiski - ja väljakujunenud kohtupraktika kohaselt - niisugune huvi, mis õigustab teenuste osutamise vabaduse piirangut ainult siis, kui see võib tagada taotletava eesmärgi saavutamise ega ületa seda, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.

76. Siinkohal tuleb meenutada, et siseriiklikud õigusnormid tagavad nimetatud eesmärgi saavutamise üksnes siis, kui need aitavad seda eesmärki saavutada ühtlaselt ja süstemaatiliselt – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.³¹

26 — Vt kohtuotsus Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 50).

27 — Vt eelkõige kohtuotsused Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punkt 47) ja Läärä jt (C-124/97, EU:C:1999:435, punkt 31).

28 — Vt eelkõige kohtuotsused Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punkt 15), komisjon vs. Itaalia (C-131/01, EU:C:2003:96, punkt 28) ja Peñarroja Fa (C-372/09 ja C-373/09, EU:C:2011:156, punkt 54).

29 — Vt eelkõige kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa (220/83, EU:C:1986:461, punkt 20); Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punktid 16 ja 17); Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punkt 58); Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, punkt 31); Läärä jt (C-124/97, EU:C:1999:435, punkt 33); Cipolla jt (C-94/04 ja C-202/04 EU:C:2006:758, punkt 64); DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, punkt 41); Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, punkt 38), ning Berlington Hungary jt (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 58).

30 — Vt eelkõige analoogia alusel kohtuotsused Dickinger ja Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, punkt 55) ning Pflieger jt (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 54).

31 — Vt eelkõige kohtuotsused Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141), Dickinger ja Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, punkt 56), Pflieger jt (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 56) ja Berlington Hungary jt (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 64).

77. Selles küsimuses võib siiski märkida, et maksunõustamise seaduse §-s 4 on toodud loetelu suure arvu isikutega, kellel on õigus osutada majandustegevuse raames abi maksuasjades, ilma et nende suhtes kohaldataks ei eelneva haldusloa saamise korda ega kutsekvalifikatsiooni nõudeid, mis on kehtestatud maksunõustamisega tegelevate äriühingute juhtidele.³²

78. Nende isikute hulgas on eelkõige notarid ja advokaadid seoses patentidega, haldurid ja kolmandate isikute vara haldajad, ettevõtjad, kes tegelevad kaubandusliku tegevusalaga, kutseala esindusorganisatsioonid või ühingud, maksukohustuslasi abistavad ühingud, tööandjad või ka siseriiklikud investeerimisühingud, välisriikide krediitiasutused ja riigi määratud aktuaarid, kusjuures nende isikute ühine tunnus on ilmselgelt see, et nende põhitegevusala raames võib neilt täiendavalt paluda abi maksuasjades.

79. Selles olukorras on Saksamaa valitsusel raske väita, et kutsekvalifikatsiooninõuetega, mis on Saksamaa õigusnormidega maksunõustamisega tegelevate äriühingute juhtidele kehtestatud, kaitsevad need õigusnormid süstemaatiliselt ja ühtlaselt majandustegevuse raames osutatava maksualase abi teenuste saajaid.

80. Kuigi olukorras, mida diplomite vastastikuse tunnustamise direktiiv ei reguleeri, valivad liikmesriigid vabalt – nagu ilmneb väljakujunenud kohtupraktikast –, kuidas reguleerida oma territooriumil teatavatel tegevusaladel tegutsemist tarbijakaitse huvides, ning määravad seega kindlaks diplomid, teadmised, kvalifikatsioonid või töökogemuse, mis on selleks vajalik, peavad nad juhul, kui teise liikmesriigi kodanik kavatses selle tegevusalaga tegelda, igal juhul siiski arvesse võtma haridust tõendavaid dokumente ja kogemust, mis ta on omandanud selles teises liikmesriigis, ning neid võrdlema siseriiklikes õigusaktides nõutavate teadmiste ja kvalifikatsioonidega.³³

81. Saksamaa õigusnormidega ei ole aga ette nähtud võimalust võtta otsuse tegemisel, kas anda maksunõustamisega tegelevale äriühingule luba osutada majandustegevuse raames maksualase abi teenuseid, arvesse seda juhtivate isikute või isegi selle töötajate teadmisi ja töökogemust ning need ületavad – nagu komisjon märkis – selle, mis on vajalik nende teenuste saajate kaitse tagamiseks.

82. Arvan seega, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandale eelotsuse küsimusele peab vastama, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, millega on majandustegevuse raames osutatava maksualase abi suhtes, mida osutab maksunõustamisega tegelev äriühing, mis on seaduslikult asutatud teises liikmesriigis, kus see tegevus ei ole reguleeritud, kehtestatud nõue, et see äriühing peab olema tunnustatud ja selle juhid peavad olema nimetatud maksunõustajateks.

VI. Ettepanek

83. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi eelotsuse küsimustele järgmiselt:

ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, millega on majandustegevuse raames osutatava maksualase abi suhtes, mida osutab maksunõustamisega tegelev äriühing, mis on seaduslikult asutatud teises liikmesriigis, kus see tegevus ei ole reguleeritud, kehtestatud nõue, et see äriühing peab olema tunnustatud ja selle juhid peavad olema nimetatud maksunõustajateks.

32 — See õigusnorm sisaldab käsitletaval juhul 16 punkti, milles on nimetatud sama suur arv juhtumeid.

33 — Vt eelkõige kohtuotsused *Vlassopoulou* (C-340/89, EU:C:1991:193, punktid 20-23); *Aguirre Borrell jt* (C-104/91, EU:C:1992:202, punktid 7-16); komisjon *vs.* Hispaania (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), ja *Pešla* (C-345/08, EU:C:2009:771).