



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
PEDRO CRUZ VILLALÓN  
1 päivänä lokakuuta 2015<sup>1</sup>

**Asia C-342/14**

**X-Steuerberatungsgesellschaft  
vastaan  
Finanzamt Hannover-Nord**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (Saksa))

Palvelujen tarjoamisen vapaus — SEUT 56 artikla — Direktiivi 2006/123/EY —  
Ammattipätevyyden tunnustaminen — Direktiivi 2005/36/EY — Jäsenvaltioon sijoittautunut  
veroneuvontaa harjoittava yhtiö, joka tarjoaa palveluja toisessa jäsenvaltiossa — Kansallinen  
lainsäädäntö, jossa säädetään, että voidakseen harjoittaa toimintaansa veroneuvontaa harjoittavat yhtiöt  
tarvitsevat hyväksynnän ja niiden johtajien on täytettävä tietyt ammatillista pätevyyttä  
koskevat vaatimukset

1. Nyt käsiteltävä pääasia koskee sitä, että Saksan veroviranomaiset eivät sallineet toiseen jäsenvaltioon, tässä tapauksessa Alankomaiden kuningaskuntaan, laillisesti sijoittautuneen veroneuvontaa harjoittavan yhtiön harjoittaa toimintaansa tarjoamalla palveluja Saksaan sijoittautuneille asiakkailleen. Veroneuvontaa harjoittava yhtiö voi tässä tapauksessa harjoittaa Saksassa kyseistä toimintaa, jota ei säännellä Alankomaissa, vain sillä edellytyksellä, että se on saanut sitä varten hyväksynnän, mikä edellyttää, että sen johtajat on nimitetty veroneuvojiksi ja että he ovat siten läpäisseet veroneuvojan tutkinnon.

2. Pääasiassa kyseessä oleva neuvontayhtiö on riitauttanut kyseisen epäämisen vetoamalla ammattipätevyyden tunnustamisesta 7.9.2005 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2005/36/EY<sup>2</sup> 5 artiklaan, palveluista sisämarkkinoilla 12.12.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/123/EY<sup>3</sup> 16 artiklaan ja SEUT 56 artiklaan, minkä johdosta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt unionin tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat mainittujen säännösten tulkintaa.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — EUVL L 255, s. 22.

3 — EUVL L 376, s. 36.

## I Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

#### 1. Direktiivi 2005/36

#### 3. Direktiivin 2005/36 1 artiklassa määritellään kyseisen direktiivin tarkoitus seuraavasti:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan säännöt, joiden mukaisesti jäsenvaltion, joka vaatii säännellyn ammatin harjoittamisen aloittamiseksi tai sen harjoittamiseksi alueellaan määrättyä ammattipätevyyttä (jäljempänä ’vastaanottava jäsenvaltio’), on tunnustettava kyseisen ammatin harjoittamisen aloittamiseen ja sen harjoittamiseen ammattipätevyys, joka on hankittu yhdessä tai useammassa muussa jäsenvaltiossa (jäljempänä ’kotijäsenvaltio’) ja joka antaa kyseisen pätevyyden haltijalle oikeuden harjoittaa siellä samaa ammattia.”

#### 4. Direktiivin 2005/36 2 artiklan, jossa määritellään sen soveltamisala, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan niihin jäsenvaltion kansalaisiin, jotka haluavat harjoittaa säänneltyä ammattia joko itsenäisinä ammatinharjoittajina tai palkattuina työntekijöinä, vapaiden ammattien harjoittajat mukaan luettuina, muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa he ovat hankineet ammattipätevyytensä.”

#### 5. Direktiivin 2005/36 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. [Rajoittamatta yhteisön oikeuden erityissäännösten ja tämän direktiivin 6 ja 7 artiklan soveltamista, ]jäsenvaltiot eivät voi mistään ammattipätevyyteen liittyvästä syystä rajoittaa palvelujen tarjoamisen vapautta toisessa jäsenvaltiossa,

- a) jos palvelun tarjoaja on laillisesti sijoittautunut jäsenvaltioon (jäljempänä ’sijoittautumisjäsenvaltio’) harjoittaakseen siellä samaa ammattia, ja
- b) palvelun tarjoajan muuttaessa, jos palvelun tarjoaja on harjoittanut asianomaista ammattia sijoittautumisjäsenvaltiossa vähintään kahden vuoden ajan viimeisten kymmenen vuoden aikana, mikäli ammatti ei ole säännelty sijoittautumisjäsenvaltiossa. Kahden vuoden kokemusta koskevaa ehtoa ei sovelleta, jos joko ammatti tai ammattiin johtava koulutus on säännelty.

2. Tämän osaston säännöksiä sovelletaan ainoastaan, jos palvelun tarjoaja siirtyy vastaanottavan jäsenvaltion alueelle harjoittaakseen väliaikaisesti ja satunnaisesti 1 kohdassa tarkoitettua ammattia.

Palvelun tarjoamisen väliaikaisuutta ja satunnaisuutta arvioidaan tapauskohtaisesti ja erityisesti palvelujen tarjoamisen keston, toistuvuuden, säännöllisyyden ja jatkuvuuden perusteella.

3. Siinä tapauksessa, että palvelun tarjoaja siirtyy, häneen sovelletaan niitä luonteeltaan ammatillisia, lakisääteisiä tai hallinnollisia ammatillisia sääntöjä, jotka koskevat välittömästi ammattipätevyyttä, kuten ammattien määrittelyä, ammattinimikkeiden käyttöä sekä vakavaa ammattivirhettä, joka liittyy välittömästi ja nimenomaisesti kuluttajansuojaan ja turvallisuuteen, sekä kurinpitosäännöksiä, joita vastaanottavassa jäsenvaltiossa sovelletaan samaa ammattia harjoittaviin.”

2. Direktiivi 2006/123

6. Direktiivin 2006/123 16 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on kunnioitettava palveluntarjoajien oikeutta tarjota palvelujaan muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon he ovat sijoittautuneet.

Jäsenvaltion, jossa palvelu tarjotaan, on varmistettava, että palvelutoiminta voidaan aloittaa ja sitä voidaan harjoittaa jäsenvaltion alueella vapaasti. Jäsenvaltiot eivät saa asettaa palvelutoiminnan aloittamisen tai harjoittamisen ehdoksi alueellaan vaatimuksia, jotka eivät ole seuraavien periaatteiden mukaisia:

- a) syrjimättömyys: vaatimus ei saa olla suoraan tai välillisesti syrjivä kansalaisuuden taikka oikeushenkilöiden tapauksessa sijoittautumisjäsenvaltion suhteen;
- b) välttämättömyys: vaatimus on perusteltava yleiseen järjestykseen tai yleiseen turvallisuuteen taikka kansanterveyden tai ympäristön suojeluun liittyvin syin;
- c) oikeasuhteisuus: vaatimuksen on oltava omiaan takaamaan tavoitellun päämäärän saavuttaminen, eikä se saa ylittää sitä, mikä on välttämätöntä tavoitteen saavuttamiseksi.

2. Jäsenvaltiot eivät voi rajoittaa sellaisen palveluntarjoajan vapautta tarjota palveluja, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, asettamalla seuraavia vaatimuksia:

- a) palveluntarjoajalle asetettu velvoite toimipaikasta kyseisen jäsenvaltion alueella;
- b) palveluntarjoajalle asetettu velvoite hankkia lupa toimivaltaisilta viranomaisilta, mukaan luettuna velvoite kirjautua kyseisen jäsenvaltion alueella voimassa olevaan rekisteriin tai liittyä ammattiala- tai ammatilliseen järjestöön, lukuun ottamatta tapauksia, joista on säädetty tässä direktiivissä tai muissa yhteisön säädöksissä;
- c) palveluntarjoajalle kyseisen jäsenvaltion alueella asetettu kielto, joka koskee tiettyä asianomaisten palvelujen toteuttamiseksi tarvittavaa infrastruktuurin muotoa tai lajia, työhuone tai vastaanottopaikka mukaan luettuina;
- d) erityisen sopimusjärjestelyn soveltaminen palveluntarjoajan ja vastaanottajan välillä siten, että kyseisellä järjestelyllä estetään tai rajoitetaan itsenäistä palvelujen tarjontaa;
- e) palveluntarjoajalle asetettu velvoite esittää kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten myöntämä toiminnan harjoittamiseen liittyvä erityinen henkilöllisyysasiakirja;
- f) palvelun tarjoamiseen erottamattomasti kuuluvien välineiden ja materiaalien käyttöön vaikuttavat vaatimukset työterveyteen ja -turvallisuuteen liittyviä välttämättömiä vaatimuksia lukuun ottamatta;
- g) jäljempänä 19 artiklassa tarkoitetut palvelujen vapaata liikkuvuutta koskevat rajoitukset.

3. Jäsenvaltiota, johon palveluntarjoaja siirtyy, ei estetä asettamasta palvelutoiminnan harjoittamista koskevia vaatimuksia, jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen, yleisen turvallisuuden, kansanterveyden tai ympäristönsuojelun perusteella ja 1 kohdan mukaisesti. Kyseistä jäsenvaltiota ei myöskään estetä soveltamasta yhteisön lainsäädännön mukaisesti työehtoja koskevia sääntöjään, mukaan luettuna työehtosopimukset.

– –”

7. Direktiivin 2006/123 17 artiklassa, jossa vahvistetaan lisäpoikkeukset palvelujen tarjoamisen vapaudesta, säädetään seuraavaa:

”Edellä olevaa 16 artiklaa ei sovelleta

--

6) direktiivin [2005/36] II osaston soveltamisalaan kuuluviin asioihin sekä siinä jäsenvaltiossa, missä palvelu toteutetaan, voimassa oleviin vaatimuksiin, joilla jonkin toiminnan harjoittaminen sallitaan vain säänneltynä ammattina;

--”

#### B Saksan oikeus

8. Yleisen verolain (Abgabenordnung) pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtana voimassa olleen version 80 §:n 5 momentin mukaan asiamiehiä ja avustajia ei voida hyväksyä, jos ne antavat ammatillista apua veroasioissa, vaikka niillä ei ole kelpoisuutta siihen.

9. Veroneuvontaa koskevan lain (Steuerberatungsgesetz)<sup>4</sup> pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtana voimassa olleen version 2 §:n ensimmäisen virkkeen mukaan ainoastaan siihen kelpoiset henkilöt ja yhdistykset voivat antaa ammatillista apua veroasioissa.

10. Veroneuvontaa koskevan lain 3 §:n mukaan ammatillista apua veroasioissa voivat antaa:

- ”1) Veroneuvojat, veroasiamiehet, asianajajat, jäsenvaltioon sijoittautuneet eurooppalaiset asianajajat, tilintarkastajat ja valantehneet kirjanpitäjät,
- 2) henkilöyhtiöt, joiden osakkaita ovat yksinomaan 1 kohdassa mainitut henkilöt,
- 3) veroneuvontaa harjoittavat yhtiöt, asianajajan ammattia harjoittavat yhtiöt, tilintarkastusyhteisöt ja -yhtiöt.”

11. Väliaikaisesta ja satunnaisesta avustamisesta veroasioissa säädetään veroneuvontaa koskevan lain 3a §:ssä, jolla pyritään panemaan täytäntöön direktiivi 2005/36 kyseisellä alalla. Siinä säädetään seuraavaa:

”1. Henkilöillä, jotka ovat ammatillisesti sijoittautuneet toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon tai Euroopan talousalueesta [2.5.1992] tehdyn sopimuksen [(EYVL 1994, L 1, s. 3)] sopimuspuolena olevaan valtioon tai Sveitsiin ja joilla on siellä kelpoisuus antaa ammatillista apua veroasioissa sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaisesti, on kelpoisuus antaa väliaikaisesti ja satunnaisesti apua veroasioissa Saksan liittotasavallan alueella. Se, miten laaja kelpoisuus antaa ammatillista apua veroasioissa on Saksassa, riippuu kyseisen kelpoisuuden laajuudesta sijoittautumisvaltiossa. Kyseisiin henkilöihin sovelletaan samoja ammatillisia sääntöjä kuin 3 §:ssä mainittuihin henkilöihin heidän toimiessaan Saksassa. Jos ammattia ja kyseiseen ammattiin johtavaa koulutusta ei säännellä sijoittautumisvaltiossa, henkilöllä on kelpoisuus antaa ammatillista apua veroasioissa Saksassa ainoastaan, jos henkilö on harjoittanut kyseistä ammattia sijoittautumisvaltiossa vähintään kahden vuoden ajan viimeisten kymmenen vuoden aikana. Sitä, onko ammatillinen apu veroasioissa väliaikaista ja satunnaista, on arvioitava erityisesti avun keston, yleisyyden, säännöllisen toistuvuuden ja jatkuvuuden avulla.

4 — BGBl. 1975 I, s. 2735.

2. Edellä olevassa 1 momentissa tarkoitettu ammatillinen apu veroasioissa on sallittua ainoastaan, kun henkilö tekee ennen ensimmäisen palvelun tarjoamista Saksassa kirjallisen ilmoituksen toimivaltaiselle viranomaiselle. Toimivaltainen viranomainen henkilöille, jotka tulevat

--

4) Alankomaista ja Bulgariasta on Steuerberaterkammer Düsseldorf,

--Henkilön ilmoituksen on sisällettävä:

1. sukunimi ja etunimet, liikenimi tai toiminimi, mukaan lukien lailliset edustajat,
2. syntymä- tai perustamisvuosi,
3. liikeosoite, mukaan lukien kaikkien sivuliikkeiden osoitteet,
4. ammattinimike, jota käyttäen toimintaa harjoitetaan Saksassa,
5. todistus siitä, että henkilö on sijoittautunut laillisesti Euroopan unionin jäsenvaltioon tai Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolena olevaan valtioon tai Sveitsiin tarjotakseen siellä ammatillista apua veroasioissa ja että kyseisen toiminnan harjoittamista ei ole todistuksen esittämisajankohtana kielletty häneltä edes tilapäisesti,
6. näyttö ammatillisesta pätevydestä,
7. näyttö siitä, että henkilö on harjoittanut kyseistä ammattia sijoittautumisvaltiossa vähintään kahden vuoden ajan viimeisten kymmenen vuoden aikana, jos ammattia ja kyseistä ammattia varten vaadittua koulutusta ei säännellä sijoittautumisvaltiossa,
8. yksityiskohtaiset tiedot työhön liittyvien riskien varalta otetusta vakuutuksesta tai muusta ammatillista vastuuta koskevasta yksilöllisestä tai kollektiivisesta suojasta.

Ilmoitus on tehtävä joka vuosi, jos henkilö haluaa kalenterivuoden päättyessä uudelleen antaa ammattimaisesti apua veroasioissa Saksassa 1 momentin mukaisesti. Tässä tapauksessa 3 §:n 5 momentissa tarkoitettu todistus ja 3 §:n 8 momentin mukaisesti toimitettavat tiedot on esitettävä uudelleen.

--”

12. Veroneuvontaa koskevan lain 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Ammatillista apua veroasioissa voivat lisäksi antaa

1. notaarit sallitun toimintansa yhteydessä --
2. patenttiasianajajat ja patenttiasioita käsittelevät asianajotoimistot sallitun toimintansa yhteydessä --
3. julkisoikeudelliset viranomaiset ja laitokset sekä julkisoikeudellisista elimistä ja laitoksista vastaavat alueidenväliset tarkastuslaitokset toimivaltansa puitteissa;
4. uskotut miehet ja kolmansien osapuolten omaisuuden tai sellaisen omaisuuden, joka on luovutettu niiden hallinnoitavaksi tai vakuutena käytettäväksi, hallinnoijat, siltä osin kuin nämä tarjoavat kyseistä omaisuutta koskevaa ammatillista apua veroasioissa;

5. kaupallista toimintaa harjoittavat yrittäjät siltä osin kuin he tarjoavat asiakkailleen kaupalliseen toimintaansa kuuluvaan kohteeseen suoraan liittyvää ammatillista apua veroasioissa;
  6. osuuskuntien kattojärjestöt, osuuskuntien tarkastusyhteisöt ja omaisuuden hallinnointia harjoittavat osuuskunnat siltä osin kuin ne antavat tehtäviensä yhteydessä kattojärjestöjen ja tarkastusyhteisöjen jäsenille ammatillista apua veroasioissa;
  7. ammattien edustajistot tai vastaavin perustein muodostetut yhteisöt siltä osin kuin ne antavat tehtäviensä yhteydessä asiakkailleen ammatillista apua veroasioissa; – –
  8. maanviljelijöiden ja metsänomistajien toimialajärjestöt tai vastaavin perustein muodostetut yhteisöt, joiden yhtiöjärjestyksessä määrätään avun tarjoamisesta maa- ja metsätalouden harjoittajille – – siltä osin kuin kyseinen apu tarjotaan sellaisten henkilöiden välityksellä, joilla on oikeus käyttää ammattinimikettä ”maatalouskirjanpitäjä” ja siltä osin kuin kyseinen apu ei koske itsenäisestä työstä tai teollisesta tai kaupallisesta toiminnasta peräisin olevien ansioiden laskemista, ellei kyseessä ole maanviljelijöiden tavanomaiset sivutulot;
  9.
    - a) huolitsijayritykset siltä osin kuin ne tarjoavat Euroopan unionin muiden jäsenvaltioiden kanssa käytävässä kaupassa liikkuvista tavaroista saapumisen yhteydessä pidettävien valmisteverojen kantamiseen tai käsittelyyn liittyvää apua;
    - b) muut teolliset tai kaupalliset yritykset siltä osin kuin ne auttavat tulliselvityksessä maahantulotulleja koskevilla asioilla;
    - c) a ja b kohdassa mainitut yritykset siltä osin kuin ne tarjoavat yrittäjille – – apua veroasioissa – – ja siltä osin kuin ne ovat sijoittautuneet tämän lain maantieteelliselle soveltamisalueelle, eivät ole pienyrityksiä – – ja siltä osin kuin niitä ei ole suljettu veroedustukseen liittyvän toiminnan ulkopuolelle – –
  10. työnantajat, siltä osin kuin ne tarjoavat apua työntekijöilleen kysymyksissä, jotka liittyvät palkkatyöstä saaduista tuloista kannettavaan veroon tai perherasitteiden johdosta suoritettavaan verohelpotukseen – –
  11. apua verovelvollisille tarjoavat järjestöt, siltä osin kuin ne tarjoavat veroasioihin liittyvää apua jäsenilleen – –
  12. kansalliset sijoitusyhtiöt sekä henkilöt, yhtiöt ja muut yhteisomistusoikeuksien haltijat, siltä osin kuin ne pääomatulon saajien nimissä jättävät yhteisiä hakemuksia, jotka koskevat pääomatulosta maksetun veron palautusta – –
  - 12 a. ulkomaiset luottolaitokset, siltä osin kuin ne pääomatulon saajien nimissä jättävät yhteisiä hakemuksia, jotka koskevat pääomatulosta maksetun veron palautusta – –
  13. hyväksytyt vakuutusmatemaattisten asioiden asiantuntijat siltä osin kuin he tarjoavat asiakkailleen eläkkeitä varten tehtävien varausten, vakuutusteknisen vastuuvelan ja eläkesäätiöihin ja -rahastoihin tehtävien siirtojen laskentaan suoraan liittyvää ammatillista apua veroasioissa;
- –
15. elimet, jotka on tunnustettu osavaltioiden lainsäädännössä soveltuviksi – – tehtäviensä yhteydessä;

– –”.

13. Veroneuvontaa koskevan lain 32 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Veroneuvojat, veroasiamiehet ja veroneuvontaa harjoittavat yhtiöt antavat ammatillista apua veroasioissa tämän lain säännösten mukaisesti.

2. Veroneuvojilta ja veroasiamiehiltä edellytetään nimitystä; he ovat vapaan ammatin harjoittajia. Heidän toimintansa ei ole kaupallista toimintaa.

3. Veroneuvontaa harjoittavilta yhtiöiltä edellytetään hyväksyntää. Hyväksyntä edellyttää todistusta siitä, että veroneuvojat johtavat yhtiötä vastuullisesti.”

## II Pääasian tosiseikat

14. X-Steuerberatungsgesellschaft on Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukaan perustettu pääomayhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jolla on toimipaikka Alankomaissa ja Belgiassa. Yhtiön toimialana on yritysneuvonta, veroneuvonta ja kirjanpito, ja sen osakkaita ja johtajia ovat S., kotipaikka Saksa, ja Y., kotipaikka Belgia.

15. Se neuvoo useita Saksaan sijoittautuneita toimeksiantajia veroasioissa ja edustaa niitä verotusta koskevilla hallinnollisissa menettelyissä, vaikka sitä ei ole hyväksytty Saksassa veroneuvontaa koskevan lain 32 §:n 3 momentin eikä 49 §:n mukaiseksi veroneuvontaa harjoittavaksi yhtiöksi ja vaikka Y:n Saksassa saama nimitys veroneuvojaksi peruttiin vuonna 2000.

16. Pääasian kantaja käyttää toimistopalveluja tarjoavan A Ltd-nimisen yrityksen, jonka kotipaikka on Saksassa, palveluja. A Ltd on nimetty postilähetysten vastaanottamiseen valtuutetuksi, ja Y on toiminut sen toimistotiloissa.

17. Se on muun muassa osallistunut C Ltd:n kalenterivuotta 2010 koskevan liikevaihtoveroilmoituksen laatimiseen. Finanzamt Hannover-Nord (Pohjois-Hannoverin verotoimisto) kieltäytyi kuitenkin 12.3.2012 tekemällään päätöksellä yleisen verolain 80 §:n 5 momentin nojalla hyväksymästä sitä C Ltd:n asiamieheksi. Perusteluna todettiin, ettei kantajalla ollut kelpoisuutta tarjota ammatillista apua veroasioissa.

18. Finanzgericht hylkäsi pääasian kantajan kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen. Se totesi yhtäältä, ettei kantajalla ollut kelpoisuutta tarjota ammatillista apua veroasioissa, ja toisaalta, että veroneuvontaa koskevan lain 3a §:n mukaisen väliaikaisen ja satunnaisen veroasioissa avustamisen ehdot eivät täytyneet, koska pääasian kantaja ei ollut toimittanut Alankomaista vastaavalle Steuerberaterkammer Düsseldorfille kyseisen pykälän 2 momentin vaatimusten mukaista ilmoitusta.

19. Ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen jättämässään Revision-valituksessa pääasian kantaja väittää, ettei toiseen jäsenvaltioon, tässä tapauksessa Alankomaiden kuningaskuntaan, sijoittautunutta palveluntarjoajaa, jonka siellä tapahtuva veroneuvonta on sallittua, voida kieltää tarjoamasta kyseisestä jäsenvaltiosta käsin palvelujaan toiseen jäsenvaltioon, tässä tapauksessa Saksan liittotasavaltaan, sijoittautuneille taloudellisille toimijoille, toisin sanoen ylittämättä rajaa fyysisesti, riippumatta siitä, että veroneuvontaa saavat Saksassa antaa ainoastaan tiettyjen ammattien harjoittajat. Se vetoaa direktiivin 2005/36 5 artiklan, direktiivin 2006/123 16 artiklan, SEUT 56 artiklan ja tietoyhteiskunnan palveluja, erityisesti sähköistä kaupankäyntiä, sisämarkkinoilla koskevista tietyistä oikeudellisista näkökohdista 8.6.2000 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2000/31/EY<sup>5</sup> (direktiivi sähköisestä kaupankäynnistä) 3 artiklan virheelliseen soveltamiseen.

5 — EUVL L 178, s. 1.

### III Ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

20. Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof (liittovaltion veroasioita käsittelevä ylin tuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko direktiivin 2005/36 5 artikla esteenä palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamiselle siinä tapauksessa, että jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettu veroneuvontaa harjoittava yhtiö laatii sijoittautumisjäsenvaltiossaan, jossa veroneuvontaa ei säännellä, toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun vastaanottajan veroilmoituksen ja välittää sen veroviranomaisille, ja toisen jäsenvaltion kansallisissa säännöksissä säädetään, että veroneuvontaa harjoittava yhtiö tarvitsee hyväksynnän saadakseen kelpoisuuden tarjota ammatillisesti apua veroasioissa ja että veroneuvojien on johdettava yhtiötä vastuullisesti?
- 2) Voiko veroneuvontaa harjoittava yhtiö vedota ensimmäisessä kysymyksessä mainituissa olosuhteissa menestyksellisesti direktiivin 2006/123 16 artiklan 1 ja 2 kohtaan riippumatta siitä, kummassa jäsenvaltiossa se tarjoaa palvelua?
- 3) Onko SEUT 56 artiklaa tulkittava siten, että se estää ensimmäisessä kysymyksessä mainituissa olosuhteissa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen palvelun vastaanottajan jäsenvaltion voimassa olevissa säännöksissä, jos veroneuvontaa harjoittava yhtiö ei ole sijoittautunut palvelun vastaanottajan jäsenvaltioon?”

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selitti ennakkoratkaisupyynnössään, että unionin tuomioistuimen oli selvitettävä, onko unionin oikeuden mukaista rajoittaa palvelujen tarjoamisen vapautta kansallisilla säännöksillä, joiden mukaan veroasioissa voivat avustaa ammatillisesti ainoastaan siihen kelpuutetut henkilöt ja yhteisöt ja veroneuvontaa harjoittava yhtiö tarvitsee kelpuutusta varten hyväksynnän ja veroneuvojien on johdettava sitä vastuullisesti.

22. Se täsmensi myös, ettei se, ettei alempi oikeusaste ole vielä todennut, oliko pääasian kantaja todellakin tarjonnut pääasiassa kyseessä olevan palvelun siinä jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut, vai oliko sen katsottava olevan sijoittautunut palvelun vastaanottavaan jäsenvaltioon, ollut unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa ennakkoratkaisupyynnön esteenä.

23. Pääasian kantaja ja vastaaja, Saksan ja Alankomaiden hallitukset sekä Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia ja 13.5.2015 pidetyssä istunnossa suullisia huomautuksia ja keskittyivät niissä unionin tuomioistuimen pyynnöstä kolmanteen kysymykseen.

### IV Unionin tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

#### *A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössään esittänyt epäilyjä siitä, voidaanko direktiiviä 2005/36 soveltaa pääasian tosiseikkoihin. Ensinnäkin vaikuttaa siltä, että kyseistä direktiiviä sovelletaan ainoastaan kansalaisiin eikä yhtiöihin, paitsi jos on otettava huomioon yhtiöiden nimissä toimivat henkilöt. Toiseksi direktiivin 2005/36 5–9 artiklaa sovelletaan sen 5 artiklan 2 kohdan mukaan ainoastaan, jos palvelun tarjoaja siirtyy vastaanottavan jäsenvaltion alueelle harjoittaakseen väliaikaisesti ja satunnaisesti 1 kohdassa tarkoitettua ammattia. Kolmanneksi ja viimeiseksi se kysyy, koskeeko direktiivin 2005/36 5 artikla palveluja, joita yhtiö tarjoaa sijoittautumisjäsenvaltiossaan, jossa harjoitettavaa ammattia ei säännellä, kun palvelun vastaanottaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, jossa kyseisen ammatin harjoittamisen edellytyksenä on direktiivin 2005/36 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu tietty ammattipätevyys.



25. Pääasian asianosaiset ja huomautuksia esittäneet asianomaiset samoin kuin komissio väittävät kaikki, ettei direktiiviä 2005/36 voida soveltaa pääasiaan.<sup>6</sup>

26. Pääasian vastaaja ja komissio, samoin kuin Saksan hallitus toissijaisesti, väittävät siten, että direktiivin 2005/36 5 artikla edellyttää, että palveluntarjoaja siirtyy vastaanottavaan jäsenvaltioon. Pääasiassa ei ole kuitenkaan tapahtunut fyysistä rajanylitystä, vaan pääasian kantaja tarjoaa saksalaisille asiakkailleen suunnattuja palvelujaan Alankomaiden toimipaikastaan käsin.

27. Saksan ja Alankomaiden hallitukset katsovat, että direktiiviä 2005/36 ei sovelleta *ratione personae*. Kyseistä direktiiviä sovelletaan nimittäin vain silloin, kun vaaditaan ammatillista koulutusta tai työkokemusta, joiden hankkiminen on – oikeushenkilön luonteen vuoksi – mahdollista vain luonnolliselle henkilölle. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee kuitenkin vain veroneuvontaa harjoittavan yhtiön toimintaa, eikä sen nimissä toimivia henkilöitä.

28. Saksan hallitus lisää, ettei direktiivi 2005/36 missään tapauksessa ole esteenä pääasian vastaajan päätökselle, koska kyseisen direktiivin 7 artiklan 2 kohdan b–d alakohta kattaa veroneuvontaa koskevan lain 3a §:ssä vahvistetut vaatimukset. Direktiivin mukaan jäsenvaltiot voivat vaatia silloin, kun palveluja tarjotaan ensimmäistä kertaa, todistusta siitä, että palvelun tarjoaja on laillisesti sijoittautunut jäsenvaltioon harjoittaakseen siellä kyseistä toimintaa, ja todistusta ammattipätevyydestä.

#### *B Toinen ennakkoratkaisukysymys*

29. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee ennakkoratkaisupyynnössään sitä, voiko pääasian kantajan kaltainen veroneuvontaa harjoittava yhtiö vedota direktiivin 2006/123 16 artiklaan, jossa taataan palveluntarjoajille oikeus tarjota palvelujaan muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon ne ovat sijoittautuneet, kun veroneuvontaa ei ole säännelty sijoittautumisjäsenvaltiossa, mutta on säännelty vastaanottajan jäsenvaltiossa. Se huomauttaa tässä yhteydessä, että jos sellaisen yhtiön palveluja tarjotaan sen sijoittautumisjäsenvaltiossa, ne eivät kuulu direktiivin 2006/123 16 artiklan soveltamisalaan, ja jos niitä tarjotaan vastaanottajan jäsenvaltiossa, ne kuuluvat direktiivin 2006/123 17 artiklan 6 kohdassa palvelujen tarjoamisen vapaudesta tehdyn poikkeuksen soveltamisalaan.

30. Myös pääasian vastaaja, Saksan hallitus ja komissio katsovat, ettei direktiiviä 2006/123 voida soveltaa pääasiaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä syistä.<sup>7</sup>

31. Alankomaiden hallituksella on vastakkainen näkemys tästä. Se huomauttaa ensin, ettei direktiivi 2005/36 estä direktiivin 2006/123 soveltamista, koska ensin mainittua ei sovelleta veroneuvontaa harjoittavaan yhtiöön sovellettaviin vaatimuksiin. Tämän jälkeen se – viitaten tässä yhteydessä direktiivin 2006/123 33 perustelukappaleeseen – korostaa, että etäpalvelut kuuluvat sen soveltamisalaan. Direktiivin 2006/123 16 artikla kattaa sen mukaan muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut vastaanotetaan, sijoittautuneiden palvelun tarjoajien tarjoamat palvelut riippumatta siitä, missä jäsenvaltiossa toimintaa harjoitetaan. Lopuksi se katsoo, että veroneuvontaa harjoittavan yhtiön toiminnalle Saksan lainsäädännössä asetettu tunnustamista koskeva vaatimus koskee yhtiön johtoelimen kokoonpanoa eikä siten ole direktiivin 2006/123 17 artiklan 6 kohdassa – säännöksessä, jota on poikkeuksena tulkittava suppeasti – tarkoitettu vaatimus, jolla jonkin toiminnan harjoittaminen sallitaan vain säänneltynä ammattina.

6 — Pääasian kantaja, joka pahoittelee sitä, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole esittänyt sen sille ehdottamia kysymyksiä, ei ole esittänyt huomautuksia ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä.

7 — Pääasian kantaja ei ole esittänyt huomautuksia toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä.

32. Tämän vuoksi Alankomaiden hallitus katsoo, että kyseinen Saksan lainsäädäntö on direktiivin 2006/123 mukainen vain, jos se on syrjimätön, tarpeellinen ja oikeasuhteinen johonkin sen 16 artiklassa mainituista neljästä perustelusta nähden, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava. Lisäksi se päättelee, ettei kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ole tarpeen vastata.

### *C Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa ennakkoratkaisupyynnössään, että vaikka kyseistä Saksan lainsäädäntöä sovelletaan erotuksetta kaikkiin veroneuvontaa harjoittaviin yhtiöihin, se rajoittaa joka tapauksessa palvelujen tarjoamisen vapautta, koska sillä suljetaan pois se, että toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettu yhtiö, joka on sijoittautunut kyseiseen valtioon ja jota eivät johda veroneuvojat vastuullisesti, hyväksytään Saksassa ja että se voi tarjota siellä ammatillista apua veroasioissa. Se katsoo kuitenkin, että kyseinen lainsäädäntö voi olla perusteltu yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, joita voivat olla tässä tapauksessa verosäännösten noudattamista ja veronkierron estämistä koskeva yleinen etu sekä kuluttajansuoja. Kyseisellä lainsäädännöllä pyritään varmistamaan, että verovelvolliset saavat pätevää apua verovelvollisuuksiaan täyttäessään ja että heitä suojellaan haitoilta, joita heille voi koitua siitä, että heitä neuvovat Saksan monitahoisissa verotusta koskevista asioista henkilöt, joilla ei ole tarvittavaa ammatillista tai henkilökohtaista pätevyyttä.

34. Saksan hallitus katsoo, että jos oletetaan, ettei direktiiviä 2005/36 voida soveltaa pääasiaan ja että SEUT 56 artiklaa näin ollen voidaan soveltaa, kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava kielteisesti. Se katsoo ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin, että kyseinen Saksan lainsäädäntö rajoittaa SEUT 56 artiklassa taattua palvelujen tarjoamisen vapautta, mutta että se on perusteltu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemien yleisen edun mukaisten pakottavien syiden vuoksi eikä ylitä sitä, mikä on tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi tarpeen.

35. Se korostaa sitä, että yleisen edun mukaiset pakottavat syyt, joihin on vedottu, on otettava huomioon kokonaisuudessaan, koska ne liittyvät palvelun vastaanottajien suojaan sekä yleisemmin kuluttajansuojaan ja viime kädessä yhteiskuntajärjestyksen turvaamiseen. Lisäksi se toteaa, että verovelvollisen, joka turvautuu apuun veroasioissa, on vastattava itse mahdollisten virheiden seurauksista, myös rikosoikeudellisesti.

36. Komissio väittää lähinnä, että kyseinen Saksan lainsäädäntö muodostaa SEUT 56 artiklassa tarkoitetun palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen, koska siinä asetetaan veroneuvonnan harjoittamisen edellytykseksi hallinnollinen lupa, joka edellyttää tiettyä ammattipätevyyttä.

37. Vaikka se ymmärtää, että kyseinen lainsäädäntö voidaan oikeuttaa sillä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemalla yleistä etua koskevalla pakottavalla syillä, joka koskee kuluttajan suojaamista ja tarkemmin sanottuna oikeutettua intressiä suojella verovelvollisia sellaisten henkilöiden, joilla ei ole riittävää pätevyyttä Saksan monitahoiseen vero-oikeuteen nähden, antamista neuvoista aiheutuvilta haitoilta, se katsoo kuitenkin, ettei kyseinen lainsäädäntö ole omiaan takaamaan johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla tavoitteen toteutumista ja että se joka tapauksessa ylittää sen, mikä on tarpeen kyseisen suojan takaamiseksi.

## V Oikeudellinen arviointi

### A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

38. Pääasian vastaaja ja huomautuksia esittäneet asianomaiset katsovat kaikki – yhtyen siltä osin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin epäilyihin – ettei pääasia kuulu direktiivin 2005/36 soveltamisalaan, ja väittävät joko, ettei sitä sovelleta *ratione personae*, ottaen huomioon, ettei oikeushenkilö voi luonteensa vuoksi hankkia ammatillista koulutusta tai työkokemusta, tai ettei sitä voida soveltaa *ratione materiae* ilman, että pääasiassa kyseessä oleva palvelun tarjoaja ylittää rajan.

39. Tässä yhteydessä on huomautettava, että direktiivissä 2005/36 taataan jäsenvaltioiden kansalaisten, toisin sanoen luonnollisten henkilöiden, yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa hankkiman – direktiivissä tarkoitettuihin säännelyihin ammatteihin toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvan pääsyn ja harjoittamisen edellyttämän – ammattipätevyyden tunnustaminen.

40. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee nimenomaisesti kuitenkin vain pääasian kantajan, toisin sanoen veroneuvontaa harjoittavan yhtiön, joka laatii sijoittautumisjäsenvaltiossaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun vastaanottajan veroilmoituksen – ei kyseistä yhtiötä johtavien tai hallinnoivien tai siinä työskentelevien luonnollisten henkilöiden – toimintaa.

41. Näin ollen voitaisiin todellakin katsoa, että ensimmäiseen kysymykseen on – tarkasteltuna tämän suppean tulkinnan mukaisesti – vastattava kieltävästi, koska direktiiviin 2005/36 ei voida vedota sellaista rajoitusta vastaan, joka kohdistuu veroneuvontaa harjoittavan yhtiön, toisin sanoen oikeushenkilön, vapauteen tarjota palveluja.

42. Pelkästään siitä ei voida kuitenkaan päätellä, ettei pääasiassa kyseessä oleva tilanne kuuluisi direktiivin 2005/36 soveltamisalaan.

43. Ensimmäisen kysymyksen rajoittavan sanamuodon ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen itsensä ilmaisemista epäilyistä riippumatta on nimittäin syytä huomauttaa, että tarjotakseen ammatillista apua veroasioissa Saksassa veroneuvontaa harjoittava yhtiö tarvitsee pääasiassa kyseessä olevan Saksan lainsäädännön mukaan hyväksynnän (veroneuvontaa koskevan lain 32 §:n 3 momentti), mikä puolestaan edellyttää, että yhtiötä johtavat vastuullisesti veroneuvojat, toisin sanoen luonnolliset henkilöt, joilta edellytetään nimitystä (veroneuvontaa koskevan lain 32 §:n 2 momentti), mikä puolestaan edellyttää, että henkilö on läpäissyt veroneuvojan tutkinnon tai on vapautettu siitä (veroneuvontaa koskevan lain 35 §:n 1 momentti).

44. Ammatillisen avun tarjoaminen veroasioissa kuuluu Saksassa kuitenkin direktiivin 2005/36<sup>8</sup> 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainitun käsitteen ”säännelty ammatti” soveltamisalaan, ja veroneuvojaksi nimittämistä koskevat edellytykset ovat omiaan kuulumaan kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 11 artiklan a alakohdan i alakohdassa tarkoitettun käsitteen ”ammattipätevyys” soveltamisalaan.<sup>9</sup>

45. Ei voida näin ollen sulkea pois sitä, että kyseiset Saksan lainsäädännön vaatimukset kuuluvat direktiivissä 2005/36 vahvistetun ammattipätevyyden tunnustamista koskevan yleisen järjestelmän piiriin.

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

9 — Voidaan huomauttaa myös, että veroneuvontaa koskevan lain 32 §:n 2 momentissa täsmennetään, että veroneuvojat ovat vapaan ammatin harjoittajia. Direktiivin 2005/36 2 artiklan 1 kohdan mukaan kyseistä direktiiviä sovelletaan vapaiden ammattien harjoittajiin.

46. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole kuitenkaan esittänyt unionin tuomioistuimelle mitään tietoa pääasian kantajan osakkaiden, johtajien tai työntekijöiden ammattipätevyydestä. Se on nimittäin ilmoittanut ainoastaan, että Y:n nimitys veroneuvojaksi Saksassa peruttiin vuonna 2000.

47. Kuten lisäksi sekä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin että pääasian vastaaja ja komissio ovat huomauttaneet, direktiivissä 2005/36 säädettyä ammattipätevyyden tunnustamista koskevaa järjestelmää voidaan joka tapauksessa soveltaa palvelujen tarjoamiseen vain, jos tämä merkitsee palvelujen tarjoajan siirtymistä vastaanottavaan jäsenvaltioon.<sup>10</sup>

48. Unionin tuomioistuimella ei ole kuitenkaan tiedossaan tarpeellisia tosiseikkoja, joiden nojalla se voisi määrittää, onko pääasian olosuhteissa kyseessä tällainen tapaus.

49. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on itse huomauttanut, alempi oikeusaste ei nimittäin ole vielä vahvistanut, olivatko pääasian kantajan johtajat tarjonneet pääasiassa kyseessä olevaa ammatillista apua veroasioissa sen sijoittautumisjäsenvaltiossa vai palvelun vastaanottavassa jäsenvaltiossa, toisin sanoen Saksassa A Ltd:n toimitiloissa.<sup>11</sup>

50. Katson, ettei unionin tuomioistuin pysty tässä tilanteessa antamaan hyödyllistä vastausta kansallisen tuomioistuimen ensimmäiseen, direktiivin 2005/36 tulkintaa koskevaan ennakkoratkaisukysymykseen, ja että kysymys on näin ollen jätettävä tutkimatta.

#### B Toinen ennakkoratkaisukysymys

51. Pääasian asianosaiset ja suurin osa huomautuksia esittäneistä osapuolista väittävät myös, ettei myöskään direktiiviä 2006/123 voida soveltaa pääasiaan, niin, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö kuuluu yksinomaan SEUT 56 artiklan määräysten soveltamisalaan.

52. Tässä yhteydessä on syytä huomauttaa, että direktiivin 2006/123 17 artiklan 6 kohdassa täsmennetään, että sen 16 artiklaa, jonka 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa vahvistetaan ”palveluntarjoajien [oikeus] tarjota palvelujaan muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon he ovat sijoittautuneet”, ei sovelleta ”siinä jäsenvaltiossa, missä palvelu toteutetaan, voimassa oleviin vaatimuksiin, joilla jonkin toiminnan harjoittaminen sallitaan vain säänneltynä ammattina”.

53. Sikäli kuin pääasian kantajan kaltainen yhtiö tarvitsee veroneuvontaa koskevan lain 32 §:n mukaan hyväksynnän voidakseen tarjota ammatillista apua veroasioissa Saksassa, mikä edellyttää, että veroneuvojat johtavat sitä vastuullisesti, on katsottava, että kyseinen Saksan lainsäädäntö kuuluu direktiivin 2006/123 17 artiklan 6 kohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan.<sup>12</sup>

54. Koska direktiivin 2006/123 16 artiklaa ei siten voida soveltaa, se ei voi olla esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa siten estetään pääasian kantajan kaltaista yhtiötä tarjoamasta palvelujaan Saksaan sijoittautuneille asiakkailleen joko Alankomaiden toimipaikastaan tai mahdollisesta sivutoimipaikastaan Saksassa.<sup>13</sup>

10 — Ks. vastaavasti myös mm. Berthoud, F., ”La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE”, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, nro 2, s. 137 ja 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*, maaliskuu 2013, fascicule 720, 227 kohta. Ks. myös ”Käyttöopas – Direktiivi 2005/36/EY”, 14 kohta, seuraavassa internetosoitteessa: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/qualifications/docs/guide/users\\_guide\\_fi.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_fi.pdf).

11 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 16 ja 22 kohta.

12 — Ks. vastaavasti myös ”Käsikirja palveludirektiivin täytäntöönpanosta”, Euroopan unionin julkaisutoimisto 2007, s. 45, seuraavassa internetosoitteessa: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/services/docs/services-dir/guides/handbook\\_fi.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_fi.pdf).

13 — Ks. direktiivin 2006/123 17 artiklan 11 kohtaa vastaavasti tuomio OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, 65 ja 66 kohta).

55. Näin ollen kyseistä Saksan lainsäädäntöä on tarkasteltava EUT-sopimuksen määräysten, erityisesti SEUT 56 artiklassa tarkoitettujen palvelujen tarjoamisen vapauden valossa,<sup>14</sup> mistä juuri on kyse kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessä.

### *C Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

#### 1. SEUT 56 artiklan soveltaminen

56. On todettava ensinnäkin, että pääasiassa kyseessä olevat tosiseikat kuuluvat SEUT 56 artiklan soveltamisalaan, koska pääasian kantajan palvelut ovat kiistatta siinä tarkoitettuja palveluja.

57. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien on tosin täsmentänyt, etteivät Finanzgerichtin toteamukset olleet riittäviä sen määrittämiseksi, voitiinko pääasian kantajan katsoa olevan sijoittautunut Saksaan, kun A Ltd:n toimitilat todistavat sen pysyvän läsnäolon, niin että sen vuoksi olisi voitu katsoa, että on sovellettava sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä.

58. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmas kysymys, joka koskee nimenomaisesti SEUT 56 artiklan tulkintaa, koskee kuitenkin nimenomaisesti sellaisen veroneuvontaa harjoittavan yhtiön tilannetta, joka laatii sijoittautumisjäsenvaltiossaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelun vastaanottajan veroilmoituksen ja välittää sen kyseisen toisen jäsenvaltion veroviranomaisille. Se koskee näin ollen tilannetta, jossa palvelujen tarjoaja on sijoittautunut eri jäsenvaltioon kuin kyseisten palvelujen vastaanottaja.<sup>15</sup>

59. Joka tapauksessa se, että pääasian kantajan toimintaan on liittynyt läsnäolo palvelujen vastaanottajan jäsenvaltiossa ja että se voi olla luonteeltaan toistuvaa ja jatkuvaa, eikä pelkästään satunnaista ja väliaikaista, ei voi muuttaa tätä päätelmää.

60. SEUT 57 artiklan kolmannen kohdan mukaan palvelun tarjoaja saa nimittäin tilapäisesti harjoittaa toimintaansa jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen. Yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt tästä, että siltä osin kuin kyseinen toiminta tässä jäsenvaltiossa pysyy tilapäisenä, tällaiseen palvelun tarjoajaan sovelletaan edelleen palveluja koskevan luvun määräyksiä, ja kyseistä tilapäisyyttä on arvioitava sen keston lisäksi myös sen määrän, toistuvuuden tai jatkuvuuden perusteella.<sup>16</sup>

61. Toiminnan tilapäisyys ei sulje pois palvelujen tarjoajan mahdollisuutta luoda itselleen tiettyjä toimintaedellytyksiä (myös hankkimalla käyttöönsä työhuoneen, vastaanottopaikan tai liikehuoneiston) palveluja vastaanottavaan jäsenvaltioon, jos nämä toimintaedellytykset ovat tarpeellisia kyseisten palvelujen tarjoamiseksi.<sup>17</sup>

62. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi katsonut, että ”palvelujen” käsite voi kattaa hyvinkin erilaisia palveluja mukaan lukien palvelut, joita tarjotaan pidemmän ajanjakson ajan, jopa useiden vuosien ajan, samoin kuin suoritukset, joita jäsenvaltioon sijoittautunut taloudellinen toimija tekee melko toistuvasti tai säännöllisesti jopa pidemmän ajanjakson ajan yhteen tai useampaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille henkilöille ja joita ovat esimerkiksi korvausta vastaan tarjotut konsultointi- tai neuvontapalvelut.<sup>18</sup>

14 — Ks. tuomio Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, 43 kohta).

15 — Ks. tuomio Bond van Adverteerders ym. (352/85, EU:C:1988:196, 15 kohta); tuomio Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, 11 kohta) ja tuomio OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, 68 kohta).

16 — Ks. tuomio Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, 27 ja 28 kohta).

17 — Ks. tuomio Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, 27 kohta); tuomio komissio v. Italia (C-131/01, EU:C:2003:96, 22 kohta) ja tuomio Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, 28 kohta).

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

## 2. Rajoituksen olemassaolo

63. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että SEUT 56 artiklassa ei vaadita ainoastaan poistamaan kaikkea palvelujen tarjoajan syrjintää kansalaisuuden tai sen, että tämä on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, missä palvelu suoritetaan, perusteella, vaan siinä edellytetään myös kaikkien rajoitusten poistamista, vaikka niitä sovellettaisiin erotuksetta sekä kotimaisiin palvelujen tarjoajiin että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palvelujen tarjoajiin, jos näillä rajoituksilla estetään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavan henkilön toiminta, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.<sup>19</sup>

64. Tässä tapauksessa pääasian kantaja on Yhdistyneen kuningaskunnan oikeussääntöjen mukaisesti perustettu veroneuvontaa harjoittava yhtiö, joka harjoittaa laillisesti toimintaansa veroneuvojana Alankomaissa, jossa kyseistä toimintaa ei ole säännelty.

65. Saksan lainsäädännössä säädetään, että veroneuvontaa harjoittava yhtiö, jolla voi olla kelpoisuus ammatillisen avun tarjoamiseen veroasioissa Saksassa,<sup>20</sup> voi kuitenkin harjoittaa toimintaansa vain, jos se on saanut sitä varten etukäteen hyväksynnän,<sup>21</sup> mikä edellyttää sitä, että veroneuvojat johtavat yhtiötä vastuullisesti. Veroneuvojaksi voidaan nimittää henkilö, joka on läpäissyt veroneuvojan tutkinnon tai on vapautettu siitä.<sup>22</sup>

66. Tarjotakseen ammatillista apua veroasioissa veroneuvontaa harjoittava yhtiö tarvitsee Saksan lainsäädännön mukaan ennakkolupajärjestelmän mukaisen hyväksynnän, joka puolestaan edellyttää, että yhtiön johtajilla on tarvittava ammattipätevyys.

67. Saksan lainsäädännössä estetään siten veroneuvontaa harjoittavaa yhtiötä, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, jossa kyseinen toiminta on sallittua ilman, että sitä on säännelty, mahdollisuus tarjota palveluja Saksassa. Näin ollen kyseinen lainsäädäntö muodostaa SEUT 56 artiklassa tarkoitettun palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen. Kyseistä Saksan lainsäädäntöä ei voida hyväksyä senkään vuoksi, että sen rajoittava vaikutusta vahvistaa se, että – kuten pääasiassa – palvelujen tarjoaminen toteutetaan palvelun tarjoajan jäsenvaltiossa ilman, että tämä liikkuu.<sup>23</sup>

68. Saksan lainsäädännössä säädetään tosin myös, että henkilöillä, jotka ovat ammatillisesti sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, jossa heillä on kelpoisuus antaa ammatillista apua veroasioissa, voi olla kelpoisuus harjoittaa kyseistä toimintaa Saksassa väliaikaisesti ja satunnaisesti; tämä kelpoisuus vaihtelee sijoittautumisjäsenvaltion myöntämän kelpoisuuden laajuuden mukaan. Se, että jäsenvaltioon, jossa kyseistä toimintaa ei ole säännelty, sijoittautuneet henkilöt harjoittavat sitä, on mahdollista vain, jos he ovat harjoittaneet sitä vähintään kahden vuoden ajan viimeisten kymmenen vuoden aikana<sup>24</sup> ja jos he ovat tehneet siitä vaaditut seikat sisältävän kirjallisen ennakoilmoituksen toimivaltaiselle viranomaiselle.<sup>25</sup>

69. On kuitenkin tärkeää huomauttaa tässä yhteydessä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täsmentänyt, että veroneuvontaa koskevan lain 3a §:ssä säädetty Saksan alueella tapahtuvan satunnaisen veroasioissa avustamisen ehdot eivät täyttyneet, koska kyseinen säännös ei kata sellaisia yhtiön toisessa jäsenvaltiossa tarjoamia palveluja, joiden suorittamiseksi yhtiön nimissä toimivat henkilöt eivät siirry Saksan alueelle.

19 — Ks. tuomio komissio v. Belgia (C-577/10, EU:C:2012:814, 38 kohta) ja tuomio Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, 44 kohta).

20 — Ks. veroneuvontaa koskevan lain 3 §.

21 — Ks. veroneuvontaa koskevan lain 32 §:n 3 momentti.

22 — Ks. veroneuvontaa koskevan lain 35 §:n 1 momentin ensimmäinen virke.

23 — Ks. tuomio Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, 13 kohta).

24 — Ks. veroneuvontaa koskevan lain 3a §:n 1 momentti.

25 — Ks. veroneuvontaa koskevan lain 3a §:n 2 momentti.

### 3. Rajoituksen perusteleväminen

70. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata perussopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan silti hyväksyä edellyttäen, että niillä on yleisen edun mukainen tavoite, että niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen niillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.<sup>26</sup>

71. Saksan hallitus vetoaa tässä tapauksessa kuluttajansuojaan, tarkemmin sanottuna ammatillisen avun vastaanottajien suojeluun veroasioissa ja verovalvonnan tehokkuuteen sekä siihen liittyvään tarpeeseen estää veronkierto. Tarkemmin sanottuna Saksan lainsäädännössä asetetut kelpoisuutta, ammattipätevyyttä ja työkokemusta koskevat vaatimukset ovat sen mukaan perusteltuja – kun otetaan huomioon Saksan verojärjestelmän monimutkaisuus – sen tarpeen vuoksi, joka koskee ammatillisen avun vastaanottajien suojelemista veroasioissa virheelliseltä neuvonnalta ja sen seurauksilta, erityisesti rikosoikeudellisilta, mutta laajemmin myös sen takaamista, että verovelvolliset noudattavat verovelvollisuuttaan asianmukaisesti, ja siten verotulojen menetysten rajaamista.

72. Tässä yhteydessä on ensinnäkin – ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin – huomautettava, että kyseistä Saksan lainsäädäntöä sovelletaan kaikkiin ammatillisen avun tarjoajiin veroasioissa ja erityisesti veroneuvontaa harjoittaviin yhtiöihin riippumatta niiden sijoittautumisjäsenvaltiosta. Se on siten erotuksetta sovellettava ja perusteltavissa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä,<sup>27</sup> kunhan tätä etua ei suojella palvelujen tarjoajaan jo sen sijoittautumisvaltiossa sovellettavin säännöksin.<sup>28</sup> Pääasiassa on näin – ammatillisen avun antamista veroasioissa ei säännellä Alankomaissa.

73. Tämän jälkeen on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuin on todennut, että kuluttajansuojaa ja palvelujen vastaanottajien suojelua voidaan pitää sellaisena yleistä etua koskevana pakottavana syynä, jolla voidaan perustella palvelujen tarjoamisen vapautteen kohdistuva rajoitus.<sup>29</sup>

74. Vaikka tarve rajata verotulojen menetyksiä ei itsessään ole palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen peruste,<sup>30</sup> on todettava, että Saksan hallituksen pääasiallisesti ilmaisema tavoite, joka on ammatillisen avun vastaanottajien suojeleminen veroasioissa virheelliseltä neuvonnalta ja sen seurauksilta, erityisesti rikosoikeudellisilta seuraamuksilta, korjaamalla kyseisen Saksan lainsäädännön monimutkaisuutta ammattipätevyyttä ja työkokemusta koskevilla vaatimuksilla, on sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella palvelujen tarjoamisen vapautteen kohdistuva rajoitus.

75. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yleistä etua koskevalla pakottavalla vaatimuksella, joka koskee esiin tuotua tarvetta suojella ammatillisen avun vastaanottajia veroasioissa, voidaan perustella palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamista vain, jos se on omiaan takaamaan tavoitellun päämäärän eikä ylitä sitä, mikä on välttämätöntä kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi.

26 — Ks. tuomio Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, 50 kohta).

27 — Ks. mm. tuomio Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, 47 kohta) ja tuomio Läära ym. (C-124/97, EU:C:1999:435, 31 kohta).

28 — Ks. mm. tuomio Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, 15 kohta); tuomio komissio v. Italia (C-131/01, EU:C:2003:96, 28 kohta) ja tuomio Peñarroja Fa (C-372/09 ja C-373/09, EU:C:2011:156, 54 kohta).

29 — Ks. mm. tuomio komissio v. Ranska (220/83, EU:C:1986:461, 20 kohta); tuomio Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, 16 ja 17 kohta); tuomio Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, 58 kohta); tuomio Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, 31 kohta); tuomio Läära ym. (C-124/97, EU:C:1999:435, 33 kohta); tuomio Cipolla ym. (C-94/04 ja C-202/04, EU:C:2006:758, 64 kohta); tuomio DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, 41 kohta); tuomio Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, 38 kohta) ja tuomio Berlington Hungary ym. (C-98/14, EU:C:2015:386, 58 kohta).

30 — Ks. vastaavasti mm. tuomio Dickinger ja Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, 55 kohta) ja tuomio Pflieger ym. (C-390/12, EU:C:2014:281, 54 kohta).

76. Tästä on muistutettava, että kansallinen lainsäädäntö on omiaan takaamaan tavoitteen toteutumisen vain, jos se tosiasiallisesti vastaa tavoitteeseen johdonmukaisesti ja järjestelmällisesti, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.<sup>31</sup>

77. Tässä yhteydessä voidaan kuitenkin huomauttaa, että veroneuvontaa koskevan lain 4 §:ssä on vahvistettu luettelo, jossa mainitaan huomattava määrä henkilöitä, joilla on kelpoisuus antaa ammatillista apua veroasioissa ilman, että heihin sovelletaan hallinnollisen ennakkoluvan järjestelmää tai veroneuvontaa harjoittavien yhtiöiden johtajiin sovellettavia ammatillista pätevyyttä koskevia vaatimuksia.<sup>32</sup>

78. Näihin henkilöihin lukeutuvat muun muassa notaarit ja patenttiasianajajat, uskotut miehet ja kolmansien osapuolten omaisuuden hallinnoijat, kaupallista toimintaa harjoittavat yrittäjät, ammattien edustajistot tai yhteisöt, apua verovelvollisille tarjoavat järjestöt, työnantajat sekä kansalliset sijoitusyhtiöt, ulkomaiset luottolaitokset sekä asiantuntijat, joille on myönnetty toimilupa vakuutusmatematiikan alalla. Yhteinen piirre näille henkilöille on selvästi se, että heiltä voidaan pyytää ammatillista apua veroasioissa heidän pääasiallisen toimintansa yhteydessä.

79. Tässä tilanteessa Saksan hallitus tuskin voi väittää, että Saksan lainsäädännön mukaisilla veroneuvontaa harjoittavien yhtiöiden vastuunalaisiin johtajiin sovellettavilla ammatillista pätevyyttä koskevilla vaatimuksilla suojellaan johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla ammatillisen avun vastaanottajia veroasioissa.

80. Joka tapauksessa, vaikka – kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa – jäsenvaltioilla on tilanteessa, jota tutkintotodistusten vastavuoroiseen tunnustamiseen liittyvä direktiivi ei kata, vapaus säännellä tiettyjen toimintojen harjoittamista alueellaan kuluttajien etujen suojelemiseksi ja määrittää näin ollen tätä varten tarvittavat tutkintotodistukset, tiedot, pätevyys ja työkokemus, niiden on kuitenkin, jos toisen jäsenvaltion kansalainen aikoo harjoittaa kyseistä toimintaa, otettava huomioon hänen kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa hankkimansa ammattinimikkeet ja kokemus ja verrattava niitä kansallisessa lainsäädännössä vaadittuihin tietoihin ja taitoihin.<sup>33</sup>

81. Saksan lainsäädännössä ei kuitenkaan säädetä, että veroneuvontaa harjoittavalle yhtiölle annettavaa, ammatillisen avun tarjoamista veroasioissa koskevaa hyväksyntää varten voitaisiin ottaa huomioon sitä johtavien tai hallinnoivien henkilöiden, jopa sen henkilöstön, tiedot ja työkokemus, ja kuten komissio on huomauttanut, se ylittää siten sen, mikä on välttämätöntä kyseisten palvelujen vastaanottajien suojelemisen takaamiseksi.

82. Katson näin ollen, että kansallisen tuomioistuimen kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava toteamalla, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että voidakseen tarjota ammatillista apua veroasioissa veroneuvontaa harjoittava yhtiö, joka on laillisesti sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, jossa kyseistä toimintaa ei ole säännelty, tarvitsee hyväksynnän ja sen johtajat on pitänyt nimittää veroneuvojiksi.

31 — Ks. mm. tuomio Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141); tuomio Dickinger ja Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, 56 kohta); tuomio Pflieger ym. (C-390/12, EU:C:2014:281, 56 kohta) ja tuomio Berlington Hungary ym. (C-98/14, EU:C:2015:386, 64 kohta).

32 — Kyseiseen säännökseen sisältyy 16 kohtaa, ja siinä tarkasteltavia tapauksia on sama määrä.

33 — Ks. mm. tuomio Vlassopoulou (C-340/89, EU:C:1991:193, 20–23 kohta); tuomio Aguirre Borrell ym. (C-104/91, EU:C:1992:202, 7–16 kohta); tuomio komissio v. Espanja (C-375/92, EU:C:1994:109); tuomio Fernández de Bobadilla (C-234/97, EU:C:1999:367); tuomio Hocsman (C-238/98, EU:C:2000:440) ja tuomio Pešla (C-345/08, EU:C:2009:771).



## VI Ratkaisuehdotus

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että voidakseen tarjota ammatillista apua veroasioissa veroneuvontaa harjoittava yhtiö, joka on laillisesti sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, jossa kyseistä toimintaa ei ole säännelty, tarvitsee hyväksynnän ja sen johtajat on pitänyt nimittää veroneuvojiksi.