



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

17. prosinca 2015.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Priznavanje stručnih kvalifikacija – Direktiva 2005/36/EZ – Članak 5. – Sloboda pružanja usluga – Direktiva 2006/123/EZ – Članak 16. i članak 17. stavak 6. – Članak 56. UFEU-a – Društvo za porezno savjetništvo koje ima poslovni nastan u jednoj državi članici, a pruža usluge u drugoj državi članici – Propis države članice koji zahtijeva registraciju i priznavanje društava za porezno savjetništvo“

U predmetu C-342/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 20. svibnja 2014., koju je Sud zaprimio 16. srpnja 2014., u postupku

**X-Steuerberatungsgesellschaft**

protiv

**Finanzamt Hannover-Nord,**

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik trećeg vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (izvjestiteljica) i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Cruz Villalón,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. svibnja 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za X-Steuerberatungsgesellschaft, H.-P. Taplick, *Belastingadviseur* i K. Hübner, *Rechtsanwalt*,
- za Finanzamt Hannover-Nord, S. Rechlin i B. Beckmann, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze i B. Beutler, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman, M. de Ree i B. Koopman, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Mölls i H. Støvlbæk kao i H. Tserepa-Lacombe, u svojstvu agenata,

\* Jezik postupka: njemački

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 1. listopada 2015.,

donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 5. Direktive 2005/36/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 7. rujna 2005. o priznavanju stručnih kvalifikacija (SL L 255, str. 22.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 1., str. 125.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EU) br. 623/2012 od 11. srpnja 2012. (SL L 180, str. 9.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 9., str. 299.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2005/36), članka 16. Direktive 2006/123/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 12. prosinca 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu (SL L 376, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 47., str. 160.) i članka 56. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva X-Steuerberatungsgesellschaft (u daljnjem tekstu: X) i Finanzamta Hannover-Nord (porezni ured Hannover-sjever, u daljnjem tekstu: porezni ured) o odbijanju potonjeg da prizna X-u svojstvo zastupnika društva u okviru postupka za utvrđivanje iznosa poreza na promet.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

#### Direktiva 2005/36

- 3 Članak 1. Direktive 2005/36, naslovljen „Svrha“, određuje:

„Ovom se Direktivom utvrđuju pravila za pristup i obavljanje profesije, na temelju kojih države članice koje pristup reguliranim profesijama i njihovo obavljanje na svom državnom području uvjetuju posjedovanjem određenih stručnih kvalifikacija (dalje u tekstu ‚država članica domaćin‘) priznaju stručne kvalifikacije stečene u drugim državama članicama [...], koje nositelju omogućuju obavljanje iste profesije kao u matičnoj državi članici.“

- 4 Članak 2. te direktive, naslovljen „Područje primjene“, u stavku 1. određuje:

„Ova se Direktiva primjenjuje na sve državljane država članica koji žele obavljati reguliranu profesiju, uključujući i slobodne profesije, u državi članici različitoj od one u kojoj su stekli svoje stručne kvalifikacije, bilo u svojstvu samozaposlene ili zaposlene osobe.“

- 5 Članak 5. iste direktive, naslovljen „Načelo slobode pružanja usluga“, nalazi se u glavi II. te direktive, naslovljenoj „Sloboda pružanja usluga“. On glasi:

„1. [...] [D]ržave članice ne smiju ni zbog kojeg razloga koji se odnosi na stručne kvalifikacije ograničavati slobodu pružanja usluga u drugoj državi članici:

- (a) ako pružatelj usluga u državi članici ima zakoniti poslovni nastan radi obavljanja iste profesije u toj državi (dalje u tekstu država članica poslovnog nastana); i

(b) kad se pružatelj usluga seli, ako je u državi članici poslovnog nastana određenu profesiju obavljao najmanje dvije godine u razdoblju od deset godina prije pružanja usluga, u slučaju da profesija u toj državi članici nije regulirana. Uvjet kojim se zahtijeva dvije godine obavljanja profesije ne primjenjuje se ako je obavljanje profesije ili obrazovanje i osposobljavanje za tu profesiju regulirano.

2. Odredbe iz ovog poglavlja primjenjuju se samo kad pružatelj usluga odlazi na državnom području države članice domaćina privremeno ili povremeno obavljati profesiju iz stavka 1.

[...]“

Direktiva 2006/123

6 Članak 16. Direktive 2006/123, naslovljen „Sloboda pružanja usluga“, u stavicima 1. i 2. određuje:

„1. Države članice poštuju pravo pružatelja usluga da djeluju u državi članici u kojoj nemaju poslovni nastan.

Država članica u kojoj se pruža usluga osigurava slobodni pristup i slobodno izvođenje uslužne djelatnosti na svojem državnom području.

[...]

2. Države članice ne smiju ograničiti slobodu pružanja usluga, ako pružatelj ima poslovni nastan u drugoj državi članici, namećući neki od sljedećih zahtjeva:

[...]“

7 Sukladno članku 17. te direktive, naslovljenom „Dodatna odstupanja od slobode pružanja usluga“:

„Članak 16. ne primjenjuje se na:

[...]

6) pitanja iz glave II. Direktive [2005/36] te zahtjeve države članice u kojoj se pruža usluga, kojima se obavljanje djelatnosti ograničava na određenu struku;

[...]“

*Njemačko pravo*

8 Na temelju članka 80. stavka 5. Poreznog zakonika (Abgabenordnung), kakav je bio na snazi tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), zastupnicima i savjetnicima koji profesionalno daju pomoć u poreznim pitanjima, a za to nisu ovlašteni, nije dopušteno zastupati osobe ili klijente ili pomagati osobama ili klijentima koje zastupaju pred poreznom upravom.

9 Na temelju članka 2. prve rečenice Zakona o poreznom savjetništvu (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, str. 2735.), kakav je bio na snazi tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o poreznom savjetništvu), djelatnost pomoći o poreznim pitanjima mogu profesionalno obavljati samo osobe ili udruge koje su za to ovlaštene.

10 Na temelju članka 3. Zakona o poreznom savjetništvu:

„Stručnu pomoć o poreznim pitanjima ovlaštene su davati:

- „1) porezni savjetnici, porezni zastupnici, odvjetnici, odvjetnici koji imaju poslovni nastan u Europskoj uniji, revizori i ovlaštene računovođe,
- 2) ortaštva čiji su ortaci isključivo osobe iz točke 1. ovog članka,
- 3) društva za porezno savjetništvo, odvjetnička društva, društva za reviziju i društva za računovodstvo.“

11 Pomoć o poreznim pitanjima koja se pruža privremeno ili povremeno uređena je člankom 3.a Zakona o poreznom savjetništvu kojim se provodi Direktiva 2005/36 glede stručne pomoći o poreznim pitanjima u Njemačkoj koju pružaju osobe i udruge iz druge države članice. Taj članak glasi kako slijedi:

„1. Osobe koje obavljaju djelatnost i imaju poslovni nastan u drugoj državi članici Europske unije ili u drugoj državi stranci Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru [, od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3.)] ili u Švicarskoj i koje su ovlaštene profesionalno davati stručnu pomoć o poreznim pitanjima u skladu s pravom države poslovnog nastana ovlaštene su da privremeno ili povremeno daju stručnu pomoć o poreznim pitanjima na području Savezne Republike Njemačke. Opseg ovlaštenja davanja pomoći o poreznim pitanjima u Njemačkoj ovisi o opsegu tog ovlaštenja u državi poslovnog nastana. Na te se osobe u obavljanju njihovih djelatnosti u Njemačkoj primjenjuju ista profesionalna pravila koja se primjenjuju na osobe iz članka 3. Ako ni profesija ni obrazovanje i osposobljavanje za tu profesiju nisu regulirani u državi poslovnog nastana, osoba je ovlaštena davati stručnu pomoć o poreznim pitanjima u Njemačkoj samo ako je ona obavljala tu djelatnost u državi poslovnog nastana tijekom najmanje dvije godine tijekom prethodnih deset godina. [...]

2. Stručna pomoć o poreznim pitanjima u smislu stavka 1. dopuštena je samo ako osoba prije pružanja prve usluge u Njemačkoj pisano obavijesti nadležno tijelo.

[...]

Izjava treba sadržavati sljedeće:

[...]

- 5) potvrdu u kojoj je navedeno da osoba ima zakonit poslovni nastan radi pružanja stručne pomoći o poreznim pitanjima u državi članici Europske unije ili u državi koja je stranka Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru ili u Švicarskoj i da joj u trenutku podnošenja te potvrde obavljanje te djelatnosti nije zabranjeno, pa ni privremeno,
- 6) dokaz o stručnoj kvalifikaciji,
- 7) dokaz o tome da je osoba obavljala djelatnost u državi poslovnog nastana najmanje dvije godine tijekom prethodnih deset godina, ako ni djelatnost ni nužno osposobljavanje za nju nisu uređene u državi poslovnog nastana,

[...]“

- 12 Članak 5. stavak 2. prva rečenica Zakona o poreznom savjetništvu određuje:
- „Osobe i udruge koje nisu one iz članka 3. i 3.a [...] nisu ovlaštene davati stručnu pomoć o poreznim pitanjima, a osobito ne mogu profesionalno davati savjete o njima.“
- 13 Članak 32. Zakona o poreznom savjetništvu glasi:
- „1. Porezni savjetnici, porezni zastupnici i društva za porezno savjetništvo pružaju stručnu pomoć o poreznim pitanjima u skladu s odredbama ovog zakona.
2. Porezni savjetnici i porezni zastupnici moraju biti imenovani; oni obavljaju slobodno zanimanje. Njihova djelatnost nije komercijalna djelatnost.
3. Društva za porezno savjetništvo trebaju biti priznata. Priznanje pretpostavlja da je utvrđeno da porezni savjetnici odgovorno upravljaju društvom za porezno savjetništvo.“
- 14 Sukladno članku 35. stavku 1. prvoj rečenici Zakona o poreznom savjetništvu, samo osobe koje su uspješno položile ispit za poreznog savjetnika ili koje su oslobođene polaganja tog ispita mogu biti imenovane poreznim savjetnicima.

### **Činjenično stanje u glavnom postupku i prethodna pitanja**

- 15 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je X društvo kapitala britanskog prava koje ima sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini i podružnice u Belgiji i Nizozemskoj. Predmet njegova poslovanja je poslovno savjetništvo, porezno savjetništvo i računovodstvo. On nije priznat kao društvo za porezno savjetništvo u smislu Zakona o poreznom savjetništvu.
- 16 X o poreznim pitanjima savjetuje više stranaka s poslovnim nastanom u Njemačkoj te ih zastupa u poreznim upravnim postupcima. Za poštanske pošiljke on je kao opunomoćenika za primanje pismena imenovao društvo A Ltd, poduzeće za pružanje uredskih usluga s poslovnim nastanom u Njemačkoj.
- 17 X je sudjelovao u sastavljanju porezne prijave poreza na promet za poslovnu godinu 2010. društva C Ltd, s poslovnim nastanom u Njemačkoj. Tu je prijavu porezni ured zaprimio početkom 2012. Odlukom od 12. ožujka 2012. on je odbio priznati X-a kao zastupnika društva C Ltd u postupku za utvrđivanje iznosa poreza na promet za poslovnu godinu 2010. na temelju članka 80. stavka 5. Poreznog zakonika. Kao razlog za to naveo je da X nije ovlašten davati pomoć o poreznim pitanjima.
- 18 X je podnio tužbu pred Finanzgerichtom Niedersachsen (Financijski sud Donje Saske), koji je tu tužbu odbio.
- 19 Budući da je X pred sudom koji je uputio zahtjev podnio „reviziju“, taj je sud utvrdio da su ispunjeni uvjeti iz članka 80. stavka 5. Poreznog zakonika prema kojima X –u nije dopušteno djelovati u svojstvu zastupnika pred poreznom upravom. Naime, X nije ovlašten davati pomoć o poreznim pitanjima ni na temelju članka 3. stavka 3. Zakona o poreznim savjetnicima ni na temelju njegova članka 3.a. Međutim, budući da se X osobito poziva na članak 5. Direktive 2005/36, članak 16. Direktive 2006/123 i članak 56. UFEU-a, sud koji je uputio zahtjev se pita može li se X uspješno izravno pozivati na te odredbe.
- 20 Taj sud objašnjava da dvoji o situaciji društva za porezno savjetništvo, koje je osnovano u skladu sa zakonodavstvom države članice i koje u državi članici u kojoj ima poslovni nastan i u kojoj nije regulirana djelatnost poreznog savjetništva sastavlja poreznu prijavu za primatelja usluga u drugoj državi članici te je predaje poreznom tijelu te države članice, čiji nacionalni propisi reguliraju tu djelatnost.

- 21 On pojašnjava da Finanzgericht Niedersachsen (Financijski sud Donje Saske) još uvijek nije odredio je li X stvarno pružio predmetne usluge u državi članici u kojoj ima poslovni nastan, odnosno u Ujedinjenoj Kraljevini i Nizozemskoj, ili on isto tako ima poslovni nastan u državi članici primatelja te usluge, odnosno u Saveznoj Republici Njemačkoj.
- 22 Ipak, sud koji je uputio zahtjev smatra da se ta okolnosti ne protivi zahtjevu za prethodnu odluku. Naime, neovisno o tome da on sam ne može izvesti utvrđenja o činjenicama koja nedostaju, u tom je stadiju postupka moguće da Finanzgericht Niedersachsen (Financijski sud Donje Saske), čija je zadaća utvrđivanje činjenica utvrdi da je X pružio predmetne usluge u Nizozemskoj i da nema poslovni nastan u Njemačkoj. Odgovori na postavljena pravna pitanja koje pruži Sud omogućit će zatim utvrđivanje, s jedne strane, toga treba li Finanzgericht Niedersachsen (Financijski sud Donje Saske) izvesti utvrđenja i, s druge strane, po potrebi, njihova predmeta.
- 23 Kad je riječ o članku 5. Direktive 2005/36, sud koji je uputio zahtjev, s jedne strane, dvoji o tome primjenjuje li se ta odredba stvarno na društvo koje pruža usluge. Naime, tomu bi se mogla protiviti činjenica da članak 2. stavak 1. te direktive predviđa da se ona primjenjuje samo na državljane, a ne na društva. Međutim, moguće je da bi se s tim u vezi moralo voditi računa o osobama koje odgovorno upravljaju predmetnim društvom.
- 24 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome obuhvaća li članak 5. navedene direktive pružanje usluga koje je dio profesije koja je regulirana u državi članici domaćinu, ali koju bez fizičkog prelaženja granice obavljaju osobe koje djeluju za račun predmetnog društva.
- 25 Što se tiče članka 16. Direktive 2006/123, sud koji je uputio zahtjev primjećuje da bi se, ako društvo za porezno savjetništvo pruža usluge u državi članici u kojoj ima poslovni nastan, primjena tog članka mogla odbaciti već na temelju samog njegova teksta. Naime, na temelju navedenog članka države članice poštuju pravo pružatelja usluga da djeluju u državi članici u kojoj nemaju poslovni nastan. Slijedom toga, usluge pružene na području države članice u kojoj se nalazi poslovni nastan ne mogu biti obuhvaćene istim člankom.
- 26 Suprotno tomu, ako društvo za porezno savjetništvo pruža usluge u državi članici koja nije ona u kojoj ono ima poslovni nastan, članak 16. te direktive se, prema njezinu članku 17. točki 6., ne bi mogao primijeniti s obzirom na to da je u državi članici u kojoj se pruža usluga obavljanje djelatnosti poreznog savjetništva ograničeno na određenu struku.
- 27 Kad je riječ o članku 56. UFEU-a, sud koji je uputio zahtjev smatra da propis o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobode pružanja usluga. Naime, on ne dopušta da društvo osnovano u skladu sa zakonodavstvom jedne države članice, koje ima sjedište u toj državi i kojim odgovorno ne upravljaju porezni savjetnici, bude priznato u Njemačkoj kao društvo za porezno savjetništvo i da ono može slobodno davati pomoć o poreznim pitanjima. Takvo priznanje naime pretpostavlja dokaz o tome da porezni savjetnici odgovorno upravljaju društvom, pri čemu samo osoba koja je uspješno položila ispit za poreznog savjetnika ili je oslobođena od njegova polaganja može biti imenovana poreznim savjetnikom.
- 28 Taj sud dodaje da društvo koje nije ovlašteno davati stručnu pomoć o poreznim pitanjima može u najboljem slučaju, u skladu s člankom 3.a Zakona o poreznom savjetništvu, biti ovlašteno da privremeno ili povremeno daje pomoć o poreznim pitanjima na području Savezne Republike Njemačke. Međutim, ta odredba ne obuhvaća usluge koje društvo pruža u drugoj državi članici a da se pritom osobe koje djeluju u ime tog društva nisu uputile na područje Savezne Republike Njemačke.
- 29 Sud koji je uputio zahtjev stoga dvoji o tome je li to ograničenje slobode pružanja usluga opravdano važnim razlogom u općem interesu. On smatra da se osnova za takvo opravdanje može nalaziti u potrebi osiguranja poštovanja poreznih propisa i sprečavanja utaje poreza, što je upravo cilj propisa o



kojem je riječ u glavnom postupku. Osobito, cilj ograničenja pristupa djelatnosti poreznog savjetništva na određene osobe ili društva jest osigurati pomoć poreznim obveznicima prilikom ispunjavanja njihovih poreznih obveza.

- 30 Osim toga navedeni sud navodi da porezne obveznike također treba zaštititi od štete koja im može biti uzrokovana savjetima o poreznim pitanjima koje su im dale osobe koje nemaju osobne ili stručne kvalifikacije za to. Slijedom toga, ovlaštenje iz članka 3. Zakona o poreznom savjetništvu isto tako pridonosi očuvanju interesa poreznih obveznika kojima su, kao potrošačima, pružene usluge poreznog savjetništva.
- 31 Sud koji je uputio zahtjev isto tako smatra da je, vodeći računa o složenosti njemačkog poreznog prava i stalnim izmjenama poreznih pravila, propis o kojem je riječ u glavnom postupku primjeren i nužan za ostvarivanje gore navedenih ciljeva.
- 32 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Protivi li se članak 5. Direktive [2005/36/EZ] ograničavanju slobode pružanja usluga u slučaju da društvo za porezno savjetništvo osnovano prema propisima jedne države članice, u državi članici u kojoj ima svoj poslovni nastan – a u kojoj djelatnost poreznog savjetništva nije regulirana – sastavi poreznu prijavu za primatelja usluga u drugoj državi članici te je preda poreznoj upravi te druge države članice, čiji nacionalni propisi određuju da društvo za porezno savjetništvo mora posjedovati priznanje ovlaštenja za pružanje stručne pomoći o poreznim pitanjima, te da porezni savjetnici njime moraju odgovorno upravljati?
  2. Može li se društvo za porezno savjetništvo u okolnostima navedenim u prvom pitanju s uspjehom pozvati na članak 16. stavke 1. i 2. Direktive [2006/123], i to bez obzira na to u kojoj od dviju država članica pruža uslugu?
  3. Treba li članak 56. UFEU-a tumačiti na način da se protivi ograničenju slobode pružanja usluga propisima države članice primatelja usluga u okolnostima navedenim u prvom pitanju, ako društvo za porezno savjetništvo nema poslovni nastan u toj državi?“

## O prethodnim pitanjima

### *Uvodna očitovanja*

- 33 Svojim prethodnim pitanjima sud koji je uputio zahtjev pita je li pružanje usluga poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku obuhvaćeno člankom 5. Direktive 2005/36, člankom 16. stavcima 1. i 2. Direktive 2006/123 i/ili člankom 56. UFEU-a.
- 34 Kao što proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, pitanja polaze od postavke da X pruža stručnu pomoć o poreznim pitanjima klijentima u Njemačkoj iz Nizozemske i da pritom osobe koje djeluju u ime tog društva ne odlaze na područje Savezne Republike Njemačke.
- 35 Međutim, valja naglasiti, s jedne strane, da takvo pružanje usluga nije obuhvaćeno člankom 5. Direktive 2005/36. Naime, stavak 2. tog članka izričito određuje da se odredbe iz glave II. te direktive, uključujući članak 5., primjenjuju samo kad pružatelj usluga odlazi na državno područje države članice domaćina. To nije tako kad je riječ o pružanju usluga poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku.

- 36 S druge strane, kad je riječ o članku 16. stavcima 1. i 2. Direktive 2006/123, valja podsjetiti da se na temelju njezina članka 17. točke 6., članak 16. u svakom slučaju ne primjenjuje na pitanja iz glave II. Direktive 2005/36 te zahtjeve države članice u kojoj se pruža usluga, kojima se obavljanje djelatnosti ograničava na određenu struku.
- 37 Kao što proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku definira uvjete pristupa djelatnosti stručne pomoći o poreznim pitanjima i zabranjuje takav pristup onima koji ne ispunjavaju uvjete za njezino obavljanje. Stoga valja smatrati da taj propis obavljanje djelatnosti ograničava na određenu struku u smislu članka 17. točke 6. Direktive 2006/123.
- 38 U tim okolnostima, kao što to ističe nezavisni odvjetnik u točki 53. svojega mišljenja, zahtjevi koji proizlaze iz takvog propisa obuhvaćeni su isključivanjem iz područja primjene članka 16. navedene direktive, koje je predviđeno u njezinu članku 17. točki 6.
- 39 Činjenica da, kao što to proizlazi iz točke 35. ove presude, pružanje usluga poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćeno glavom II. Direktive 2005/36, ne može dovesti u pitanje to tumačenje. Naime, kao što to i potvrđuje sam tekst članka 17. točke 6. Direktive 2006/123, iznimka predviđena tom odredbom nije ograničena samo na pitanja iz te glave II.
- 40 Iz toga slijedi da pružanje usluga poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćeno ni člankom 5. Direktive 2005/36 ni člankom 16. stavcima 1. i 2. Direktive 2006/123.
- 41 Suprotno tomu, budući da je usluga poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku prekogranična, ona je obuhvaćena člankom 56. UFEU-a (vidjeti *per analogiam* presudu OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, t. 68.).
- 42 U tim okolnostima valja odgovoriti samo na treće pitanje.

### *Treće pitanje*

- 43 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 56. UFEU-a tumačiti na način da se protivi tomu da propis države, koji utvrđuje uvjete pristupa djelatnosti stručne pomoći o poreznim pitanjima, ograničava slobodu pružanja usluga društva za porezno savjetništvo koje je osnovano u skladu sa zakonodavstvom druge države članice u kojoj ima poslovni nastan i koje u toj drugoj državi članici, u kojoj djelatnost poreznog savjetništva nije regulirana, sastavi poreznu prijavu za primatelja u prvoj državi članici te je preda njezinoj poreznoj upravi.
- 44 U tom pogledu valja podsjetiti da države članice imaju pravo odrediti, ako uvjeti za pristup profesiji nisu usklađeni, znanja i kvalifikacije koje su potrebne za izvršavanje te profesije (vidjeti osobito presudu Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, t. 48. i navedenu sudsku praksu).
- 45 Kako uvjeti pristupa djelatnosti pružanja stručne pomoći dosad nisu bili predmetom usklađivanja na razini Unije, države članice ostaju nadležne za određivanje tih uvjeta (vidjeti *per analogiam* presudu Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, t. 49.).
- 46 Iz toga proizlazi da se u konkretnom slučaju pravo Unije ne protivi tomu da njemačko zakonodavstvo pristup navedenoj djelatnosti uvjetuje posjedovanjem znanja i kvalifikacija koje smatra nužnima (vidjeti *per analogiam* presudu Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, t. 50.).
- 47 Međutim, neupitno je da države članice svoje ovlasti u tom području moraju izvršavati poštujući temeljne slobode zajamčene Ugovorom o FEU-u (presuda Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, t. 51. i navedena sudska praksa).



- 48 Kad je riječ o slobodi pružanja usluga, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da članak 56. UFEU-a nalaže ne samo zabranu svake diskriminacije pružatelja usluga na osnovi njegove nacionalnosti ili činjenice da ima poslovni nastan u državi različitoj od one u kojoj usluga treba biti pružena, nego i ukidanje svakog ograničenja, čak i ako se ono jednako primjenjuje na domaće pružatelje usluga kao i na one iz drugih država članica, koje po svojoj prirodi zabranjuje, otežava ili čini manje privlačnim djelatnosti pružatelja usluge koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici u kojoj zakonito pruža istovjetne usluge (vidjeti osobito presudu *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, t. 44.).
- 49 Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 66. i 67. svojega mišljenja, propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobode pružanja usluga. Naime, time što obavljanje djelatnosti davanja stručne pomoći o poreznim pitanjima društva za porezno savjetništvo uvjetuje prethodnim odobrenjem, pri čemu je samo to odobrenje uvjetovano posjedovanjem odgovarajuće stručne kvalifikacije njegovih upravitelja, taj propis zabranjuje bilo kakvu mogućnost da to društvo za porezno savjetništvo, koje ima poslovni nastan u drugoj državi članici u kojoj se djelatnost zakonito obavlja a da pritom nije regulirana, pruža svoje usluge u Njemačkoj.
- 50 Svakako je točno da društvo za porezno savjetništvo koje nije ovlašteno davati stručnu pomoć o poreznim pitanjima može, u skladu s člankom 3.a Zakona o poreznom savjetništvu, biti ovlašteno privremeno ili povremeno davati pomoć o poreznim pitanjima na području Savezne Republike Njemačke.
- 51 Međutim, iz pojašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev, koja su navedena u točki 28. ove presude, proizlazi da se taj članak ne primjenjuje na pružanje usluga poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koje ne podrazumijeva fizičko upućivanje pružatelja usluga u državu članicu domaćina.
- 52 Kad je riječ o opravdanju ograničenja koje uspostavlja nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, prema ustaljenoj sudskoj praksi nacionalne mjere koje bi mogle otežati ili učiniti manje privlačnim uživanje temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom mogu se opravdati jedino time da teže ostvarivanju cilja od općeg interesa, da su prikladne za ostvarenje toga cilja i da ne prelaze ono što je nužno za postizanje zadanog cilja (vidjeti osobito presudu *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, t. 50.).
- 53 Općenito, valja istaknuti da su sprječavanje porezne utaje i zaštita potrošača, koji su, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, ciljevi koje postavlja propis o kojem je riječ u glavnom postupku, jedni od ciljeva koji se mogu smatrati važnim razlozima u općem interesu koji mogu opravdati ograničenje slobode pružanja usluga (vidjeti u tom smislu presude *Konstantinides*, C-475/11, EU:C:2013:542, t. 51. i navedenu sudsku praksu kao i *Komisija/Španjolska*, C-678/11, EU:C:2014:2434, t. 45. i navedenu sudsku praksu).
- 54 Međutim, iz ustaljene sudske prakse suda proizlazi da je zadaća nacionalnih tijela da jamče osobito da je kvalifikacija stečena u drugim državama članicama priznata s obzirom na svoju pravu vrijednost i pravilno uzeta u obzir (vidjeti presudu *Peñarroja Fa*, C-372/09 i C-373/09, EU:C:2011:156, t. 58. i navedenu sudsku praksu).
- 55 Međutim u predmetnom slučaju iz spisa dostavljenog Sudu ne proizlazi da, kad je riječ o pružanju usluga koje ne uključuje to da pružatelj usluga ili osobe koje djeluju u njegovo ime fizički prelaze granicu, propis o kojem je riječ u glavnom postupku dopušta priznanje s obzirom na njezinu pravu vrijednost i pravilno uzimanje u obzir kvalifikacije u području stručne pomoći o poreznim pitanjima koju je stekao taj pružatelj usluga ili te osobe u drugoj državi članici.
- 56 Točno je da obveza pružatelja usluge stručne pomoći o poreznim pitanjima, kao što je X, da tijelima države članice, u kojoj je pristup djelatnosti stručne pomoći o poreznim pitanjima reguliran i u kojoj taj pružatelj usluga namjerava pružati takve usluge, dâ puku prethodnu izjavu o svojoj namjeri u tom

smislu u načelu ne prekoračuje ono što je nužno za postizanje ciljeva sprečavanja porezne utaje i zaštite potrošača, koje postavlja propis poput onoga u glavnom postupku. Takva bi obveza mogla tim tijelima omogućiti da provjere kvalifikaciju koju su navedeni pružatelj usluga ili fizičke osobe koje pružaju predmetne usluge za njega, pa i iskustvom, stekle u drugim državama članicama u posebnom području oporezivanja u kojem sam pružatelj usluga namjerava obavljati svoju djelatnost (vidjeti *per analogiam* presudu Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, t. 57. i 58. i navedenu sudsku praksu).

- 57 Međutim, kao što proizlazi iz točke 28. ove presude, odredba koja bi, prema mišljenju poreznog ureda i Savezne Republike Njemačke, dopuštala takvo priznanje i takvo uzimanje u obzir, odnosno članak 3.a Zakona o poreznom savjetništvu, ne može se, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, primijeniti na takvo pružanje usluga.
- 58 Osim toga, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku tijela države članice se u svakom slučaju ne valjano prigovoriti pružatelju usluga, kao što je X, da eventualno nije poštovao pravila neke odredbe, kao što je članak 3.a Zakona o poreznom savjetništvu, s obzirom na to da je način na koji bi se ta odredba primijenila na njega bio nejasan.
- 59 Naime, načelo pravne sigurnosti osobito zahtijeva da su pravna pravila jasna, precizna i predvidljiva u svojim učincima, osobito kada mogu imati nepovoljne posljedice na pojedince i poduzetnike (vidjeti presudu Berlington Hungary i dr., C-98/14, EU:C:2015:386, t. 77. i navedenu sudsku praksu).
- 60 Slijedom toga, na treće pitanje valja odgovoriti da članak 56. UFEU-a valja tumačiti na način da se protivi tomu da propis države članice, koji utvrđuje uvjete pristupa djelatnosti stručne pomoći o poreznim pitanjima, ograničava slobodu pružanja usluga društva za porezno savjetništvo koje je osnovano u skladu sa zakonodavstvom druge države članice u kojoj ima poslovni nastan i koje u toj drugoj državi članici, u kojoj djelatnost poreznog savjetništva nije regulirana, sastavi poreznu prijavu za primatelja u prvoj državi članici te je preda njezinoj poreznoj upravi a da pritom kvalifikacija koju je steklo navedeno društvo ili fizičke osobe koje za njega pružaju usluge stručne pomoći o poreznim pitanjima u drugim državama članicama nije priznata s obzirom na svoju pravu vrijednost i pravilno uzeta u obzir.

## **Troškovi**

- 61 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

**Članak 56. UFEU-a treba tumačiti tako da se protivi tomu da propis države članice, koji utvrđuje uvjete pristupa djelatnosti stručne pomoći o poreznim pitanjima, ograničava slobodu pružanja usluga društva za porezno savjetništvo koje je osnovano u skladu sa zakonodavstvom druge države članice u kojoj ima poslovni nastan i koje u toj drugoj državi članici, u kojoj djelatnost poreznog savjetništva nije regulirana, sastavi poreznu prijavu za primatelja u prvoj državi članici te je preda njezinoj poreznoj upravi a da pritom kvalifikacija koju je steklo navedeno društvo ili fizičke osobe koje za njega pružaju usluge stručne pomoći o poreznim pitanjima u drugim državama članicama nije priznata s obzirom na svoju pravu vrijednost i pravilno uzeta u obzir.**

Potpisi