



Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
VILLALÓN
ipprezentati fl-1 ta' Ottubru 2015¹

Kawża C-342/14

X-Steuerberatungsgesellschaft
vs
Finanzamt Hannover-Nord

[talba għal decizjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja)]

“Libertà li jiġu pprovduti servizzi — Artikolu 56 TFUE — Direttiva 2006/123/KE — Rikonossiment ta' kwalifiki professjonali — Direttiva 2005/36/KE — Kumpannija ta' konsulenza fiskali stabbilita fi Stat Membru u li tipprovdi servizzi fi Stat Membru ieħor — Leġislazzjoni nazzjonali li tissugġetta l-eżerċizzju tal-attività tal-kumpanniji ta' konsulenza fiskali għal obbligu ta' rikonossiment u għar-rekwiżiti ta' kwalifika professjonali tad-diretturi tagħha”

1. It-tilwima prinċipali f'din il-kawża ttrigwarda r-rifjut tal-awtorità fiskali Ġermaniża li tippermetti lil kumpannija ta' konsulenza fiskali legalment stabbilita fi Stat Membru ieħor, f'dan il-każ fir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, teżercita l-attivitajiet tagħha diretti lejn il-klijenti tagħha stabbiliti fil-Ġermanja. L-attività inkwistjoni, li ma hijiex irregolata fil-Pajjiżi l-Baxxi, f'dan il-każ ma tistax tkun eżerċitata fil-Ġermanja minn kumpannija ta' konsulenza fiskali hlief jekk din tal-aħħar tkun giet irrikonossuta, li jimplika li d-diretturi tagħha jkunu ġew maħtura konsulenti fiskali u għalhekk għaddew mill-eżami ta' konsulent fiskali.

2. Il-kumpannija ta' konsulenza inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkontesta dan ir-rifjut, billi tinvoka l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tas-7 ta' Settembru 2005, dwar ir-rikonossiment ta' kwalifiki professjonali², l-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-12 ta' Diċembru 2006, dwar is-servizzi fis-suq intern³ u l-Artikolu 56 TFUE, li wassal lill-qorti tar-rinviju biex tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja tliet domandi preliminari għall-interpretazzjoni tal-imsemmija dispożizzjonijiet.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — ĠU L 255, p. 22.

3 — ĠU L 376, p. 36.

I – Il-kuntest ġuridiku

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

1. Id-Direttiva 2005/36

3. L-Artikolu 1 tad-Direttiva 2005/36 jiddefinixxi l-għan ta' din tal-aħħar kif ġej:

“Din id-Direttiva tistabbilixxi regoli skond liema Stat Membru li jissogġetta l-aċċess jew l-eżerċizzju ta' professjoni regolata fit-territorju tiegħu għall-kondizzjoni ta' pussess ta' kwalifiki professjonali speċifiċi (minn hawn il quddiem imsejha 'l-Istat Membru ospitanti') għandu jirrikonoxxi kwalifiki professjonali miksuba fi Stat Membru jew aktar (minn hawn il quddiem imsejha 'l-Istat Membru ta' l-orijini') u li jippermettu li persuna li jkollha dawk il-kwalifiki teżercita l-istess professjoni hemmhekk, għal aċċess għal u eżerċizzju ta' dik il-professjoni”.

4. L-Artikolu 2 tad-Direttiva 2005/36, li jiddefinixxi l-kamp ta' applikazzjoni tagħha, jipprevedi fil-paragrafu 1 tiegħu:

“Din id-Direttiva għandha tapplika għaċ-ċittadini kollha ta' Stat Membru, inklużi dawk li jappartjenu għall-professjonijiet liberali, li jixtiequ jeżercitaw professjoni regolata fi Stat Membru li huwa differenti minn dak li fih huma kisbu l-kwalifiki professjonali, fuq bażi ta' xogħol għal rashom jew bħala impjegati.”

5. L-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36 jiddisponi:

“1. Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet speċifiċi tad-dritt Komunitarju, kif ukoll l-Artikoli 6 u 7 ta' din id-Direttiva, l-Istati Membri m'għandhomx jirrestringu, għal xi raġuni relatata ma' kwalifiki professjonali, il-libertà li jiġu provduti servizzi fi Stat Membru ieħor:

- (a) jekk il-fornitur tas-servizz huwa stabbilit legalment fi Stat Membru bl-għan li jeżercita l-istess professjoni hemmhekk [iktar 'il quddiem l-“Istat Membru ta' stabbiliment”], u
- (b) fejn il-fornitur tas-servizz jibdel il-pajjiż, jekk ikun eżercita dik il-professjoni fl-Istat Membru ta' stabbiliment għal mhux inqas minn sentejn matul l-għaxar snin ta' qabel il-provvista tas-servizzi meta l-professjoni mhijiex regolata f'dak l-Istat Membru. Il-kondizzjoni li teħtieġ sentejn ta' eżerċizzju m'għandhiex tapplika fejn jew il-professjoni jew l-edukazzjoni u t-taħriġ li jwasslu għall-professjoni huma regolati.

2. Id-dispożizzjonijiet ta' dan it-titolu għandhom japplikaw biss fejn il-fornitur tas-servizz imur fit-territorju ta' l-Istat Membru ospitanti sabiex jeżercita, fuq bażi temporanja u ta' kultant, il-professjoni msemmija fil-paragrafu 1.

In-natura temporanja u ta' kultant tal-provvista ta' servizzi għandha tkun stmata każ b'każ, b'tenut kont b'mod partikolari tat-tul taż-żmien, tal-frekwenza, tar-regolarità u tal-kontinwità tagħha.

3. Fejn il-fornitur tas-servizz jibdel il-pajjiż, għandu jkun soġġett għal regoli professjonali ta' natura professjonali statutorja, jew amministrattiva li huma konnessi direttament mal-kwalifiki professjonali, bħalma hija d-definizzjoni tal-professjoni, l-użu ta' titoli u abbuż professjonali serju li huwa konness direttament u speċifikament mal-protezzjoni u s-sigurtà tal-konsumatur, kif ukoll dispożizzjonijiet dixxiplinari li huma applikabbli fl-Istat Membru ospitanti għal professjonisti li jeżercitaw l-istess professjoni f'dak l-Istat Membru.”

2. Id-Direttiva 2006/123

6. L-Artikolu 16(1) sa (3) tad-Direttiva 2006/123 jiddisponi:

“1. L-Istati Membri għandhom jirrispettaw id-dritt tal-fornituri li jfornu servizzi fi Stat Membru ieħor għajr dak fejn huma stabbiliti.

L-Istat Membru fejn gie provdut is-servizz għandu jiżgura aċċess liberu u eżerċizzju liberu ta' attività ta' servizz fi hdan it-territorju tiegħu. L-Istati Membri m'għandhomx jagħmlu l-aċċess għal jew l-eżerċizzju ta' attività ta' servizz fit-territorju tagħhom soġġett għal konformità ma' xi rekwiżiti li ma jirrispettawx il-prinċipji li ġejjin:

- (a) non-diskriminazzjoni: ir-rekwiżiti m'għandux ikun diskriminatorju la direttament lanqas indirettament fir-rigward tan-nazzjonalità jew, f'każ ta' persuni ġuridici, fir-rigward ta' l-Istat Membru fejn huma stabbiliti;
- (b) bżonn: il-bżonn għandu jkun ġustifikat għal raġunijiet tal-politika pubblika, is-sigurtà pubblika, is-saħħa pubblika jew il-protezzjoni ta' l-ambjent;
- (c) proporzjonalità: ir-rekwiżiti għandu jkun adatt biex jikseb l-oġġettivi mfittxa, u m'għandux imur lil hinn minn dak li hu meħtieġ biex jinkiseb dan l-oġġettiv.

2. L-Istati Membri ma jistgħux jillimitaw il-libertà għall-provvista ta' servizzi f'każ ta' fornitur stabbilit fi Stat Membru ieħor billi jimponu xi wieħed minn dawn ir-rekwiżiti li ġejjin:

- (a) obbligu fuq il-fornitur li jkollu stabbiliment fit-territorju tagħhom;
- (b) obbligu fuq il-fornitur li jikseb awtorizzazzjoni mill-awtoritajiet kompetenti tagħhom li jinkludi d-dhul fir-reġistru jew reġistrazzjoni ma' korp jew assoċjazzjoni professjonali fit-territorju tagħhom, hliet fejn previst f'din id-Direttiva jew strumenti oħrajn tal-liġi Komunitarja;
- (c) projbizzjoni fuq il-fornitur li jistabbilixxi ċertu forma jew tip ta' infrastruttura fit-territorju tagħhom, inkluż ufficcju jew kamra, meħtieġa mill-fornitur sabiex iforni s-servizzi kkonċernati;
- (d) l-applikazzjoni ta' arrangamenti kuntrattwali speċifiċi bejn il-fornitur u r-riċevitur li jxekklu jew jillimitaw il-provvista ta' servizz minn dawk li jaħdmu għal rashom;
- (e) obbligu fuq il-fornitur li jkollu dokument ta' l-identità maħruġ mill-awtoritajiet kompetenti tiegħu speċifiku għall-eżerċizzju ta' attività ta' servizz;
- (f) rekwiżiti, minbarra dawk meħtieġa għas-saħħa u s-sigurtà fil-post tax-xogħol, li jaffettwaw l-użu ta' tagħmir u materjal li jagħmlu parti integrali mis-servizz provdut;
- (g) restrizzjonijiet fuq il-libertà li jiġu provduti s-servizzi msemmija fl-Artikolu 19.

3. L-Istat Membru fejn il-fornitur imur m'għandux ikun imxekkel milli jimponi rekwiżiti fir-rigward tal-provvista ta' attività ta' servizz, fejn ikunu ġustifikati minhabba raġunijiet ta' politika pubblika, sigurtà pubblika, saħħa pubblika jew il-protezzjoni ta' l-ambjent u skond il-paragrafu 1. Dak l-Istat Membru lanqas m'għandu jkun imxekkel milli japplika, bi qbil mal-liġi Komunitarja, ir-regoli tiegħu dwar il-kondizzjonijiet ta' impjieġ, inklużi dawk stabbiliti fi ftehim kollettiv.

[...]

7. L-Artikolu 17 tad-Direttiva 2006/123, li jistabilixxi derogi addizzjonali mil-libertà li jiġu pprovduti servizzi, jiddisponi:

“L-Artikolu 16 m’għandux japplika għal:

[...]

(6) kwistjonijiet koperti bit-titolu II tad-Direttiva 2005/36/KE, kif ukoll ir-rekwiżiti fl-Istat Membru fejn jiġi provdut is-servizz li jirriserva attività għal professjoni partikolari;

[...]”

B – *Id-dritt Ġermaniż*

8. Skont l-Artikolu 80(5) tal-Kodiċi fiskali Ġermaniż (Abgabenordnung), fil-verżjoni tiegħu fis-sehħ fid-data tal-fatti tal-kawża prinċipali, l-aġenti u l-konsulenti għandhom ikunu rrifjutati jekk jipprovdu b’titolu professjonali assistenza fil-qasam fiskali mingħajr ma jkunu awtorizzati.

9. L-ewwel sentenza tal-Artikolu 2 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali (Steuerberatungsgesetz⁴), fil-verżjoni tagħha fis-sehħ fid-data tal-fatti tal-kawża prinċipali, tipprevedi li attività ta’ assistenza fil-qasam fiskali tista’ tkun eżerċitata b’titolu professjonali minn persuni jew gruppi li huma awtorizzati biss.

10. Skont l-Artikolu 3 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, huma awtorizzati li jeżerċitaw assistenza fil-qasam fiskali:

- “(1) il-konsulenti fiskali, l-aġenti fiskali, l-avukati, l-avukati Ewropej stabbiliti, l-accountants u l-awdituri li ħadu l-gurament,
- (2) il-kumpanniji ċivili professjonali, li l-membri tagħhom huma esklużivament il-persuni msemmija fil-paragrafu 1 iktar ’il fuq,
- (3) il-kumpanniji ta’ konsulenza fiskali, il-kumpanniji ċivili professjonali ta’ avukati, il-kumpanniji ta’ accountants u l-kumpanniji ta’ awdituri.”

11. L-assistenza professjonali fil-qasam fiskali eżerċitata b’mod temporanju u okkażjonali hija rregolata mill-Artikolu 3a tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, intiz sabiex jimplementa, fil-qasam ikkonċernat, id-Direttiva 2005/36. Huwa jiddisponi:

“1. Il-persuni professjonalment stabbiliti fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea jew fi Stat ieħor parti mill-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea[, tat-2 ta’ Mejju 1992 (ĠU 1994, L 1, p. 3)] jew l-Isvizzera u li huma awtorizzati sabiex jeżerċitaw b’mod professjonali assistenza fil-qasam fiskali b’konformità mad-dritt tal-Istat ta’ stabbiliment huma awtorizzati sabiex jiprovdu, b’mod temporanju u okkażjonali, assistenza professjonali fil-qasam fiskali fit-territorju tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja. L-iskop tal-awtorizzazzjoni għall-eżerċizzju tal-assistenza fil-qasam fiskali fil-Ġermanja huwa skont il-portata ta’ din l-awtorizzazzjoni fl-Istat ta’ stabbiliment. Fl-attivitajiet tagħhom fil-Ġermanja, l-imsemmija persuni huma suġġetti għall-istess regoli professjonali bħall-persuni msemmija fl-Artikolu 3. Jekk la l-professjoni u lanqas it-taħriġ li wassal għal professjoni ma huma rregolati fl-Istat ta’ stabbiliment, l-awtorizzazzjoni għall-provvista ta’ assistenza professjonali fil-qasam

4 — BGBl. 1975 I, p. 2735.

fiskali fil-Ġermanja tapplika biss jekk il-persuna tkun eżerċitat din il-professjoni fl-Istat ta' stabbiliment għal tal-inqas sentejn matul l-għaxar snin preċedenti. Il-kwistjoni dwar jekk l-assistenza professjonali fil-qasam fiskali ngħatatx b'mod temporanju u okkażjonali għandha tkun evalwata b'mod partikolari, skont it-tul taż-żmien, tal-frekwenza, tar-regolarità u tal-kontinwità tagħha.

2. L-assistenza professjonali fil-qasam fiskali fis-sens tal-paragrafu 1 hija permessa biss jekk qabel l-ewwel provvista fil-Ġermanja, il-persuna tinforma lill-organi kompetenti permezz ta' dikjarazzjoni bil-miktub. L-organu kompetenti għall-persuni li ġejjin:

[...]

(4) mill-Pajjiżi l-Baxxi u mill-Bulgarija huwa s-Steuerberaterkammer Düsseldorf,

[...]Id-dikjarazzjoni għandha tinkludi d-dettalji li ġejjin:

1. il-kunjom u l-ismijiet, l-isem kummerċjali jew l-isem tal-kumpannija, inkluż tar-rappreżentanti legali,
2. is-sena tat-twelid jew tal-kostituzzjoni,
3. l-indirizz professjonali, inkluż l-indirizzi tal-fergħat kollha,
4. it-titolu professjonali li abbażi tiegħu l-attivitajiet jistgħu jiġu eżerċitati fil-Ġermanja,
5. dikjarazzjoni li tindika li l-persuna hija stabbilita legalment għall-finijiet tal-eżerċizzju ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali fi Stat Membru tal-Unjoni Ewropea jew fi Stat parti mill-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea jew fl-Isvizzera u li l-eżerċizzju ta' din l-attività, fil-mument tal-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni, ma hijiex prekluzja, anki temporanjament,
6. prova ta' kwalifiki professjonali,
7. prova li turi li l-persuna eżerċitat il-professjoni fl-Istat ta' stabbiliment għal tal-inqas sentejn matul l-għaxar snin preċedenti, jekk la l-professjoni u lanqas it-taħriġ meħtieġ għal din il-professjoni ma huma rregolati fl-Istat ta' stabbiliment,
8. informazzjoni ddettaljata dwar l-assigurazzjoni kontra riskji professjonali jew kull protezzjoni oħra individwali jew kollettiva fil-qasam tar-responsabbiltà professjonali.

Id-dikjarazzjoni għandha tkun ippreżentata kull sena jekk, fl-iskadenza tas-sena ċivili, il-persuna tixtieq tipprovdi mill-ġdid assistenza professjonali fil-qasam fiskali fil-Ġermanja skont il-paragrafu 1. F'dan il-każ, id-dikjarazzjoni msemmija fl-Artikolu 3(5) u l-informazzjoni li għandha tkun ipprovduta skont l-Artikolu 3(8), għandhom jerggħu jiġu ppreżentati mill-ġdid.

[...]”

12. L-Artikolu 4 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali jipprevedi:

“Barra minn hekk huma awtorizzati jipprovdu assistenza professjonali fil-qasam fiskali:

1. in-nutara, fil-kuntest tal-attivitajiet li huma awtorizzati għalihom [...];
2. l-avukati fil-qasam tal-privattivi u gruppi ta' avukati fil-qasam tal-privattivi, fil-kuntest tal-attivitajiet li huma awtorizzati għalihom [...];

3. l-awtoritajiet u l-organi tad-dritt pubbliku, kif ukoll l-istabbilimenti ta' verifika interreġjonali għal organi u istituzzjonijiet tad-dritt pubbliku, fil-kuntest tal-kompetenza tagħhom;
4. il-kuraturi u amministraturi ta' patrimonji ta' terzi jew ta' patrimonji ttrasferiti lillhom bħala fiduċjarji jew ittrasferiti għall-finijiet ta' garanzija sa fejn jipprovdu assistenza fil-qasam fiskali fir-rigward ta' dan il-patrimonju;
5. l-imprizi li għandhom attività kummerċjali, sa fejn jipprovdu assistenza fil-qasam fiskali lill-klijenti tagħhom marbuta b'mod dirett ma' għan li jagħmel parti mill-attività kummerċjali tagħhom;
6. l-assocjazzjonijiet finali ta' kooperattivi, l-assocjazzjonijiet ta' verifika ta' kooperattivi u l-fiduċjarji kooperattivi, sa fejn jipprovdu lill-membri tal-assocjazzjonijiet finali u ta' analiżi assistenza fil-qasam fiskali fil-kuntest tal-funzjonijiet tagħhom;
7. ir-rappreżentanti professjonali jew assocjazzjonijiet stabbiliti fuq bażi simili, sa fejn jipprovdu lil membri tagħhom assistenza fil-qasam fiskali fil-kuntest tal-funzjonijiet tagħhom; [...];
8. l-assocjazzjonijiet professjonali jew gruppi kkostitwiti fuq bażi ekwivalenti ta' bdiewa u ta' forestiera li l-istatut tagħhom jipprovdi l-provvista ta' assistenza lill-operat tal-agrikoltura u tal-forestija [...], sa fejn din l-assistenza tkun ipprovduta permezz ta' persuni awtorizzati li għandhom it-titolu ta' 'uffiċċjal ta' verifika agrikola' u fejn l-assistenza ma tirrigwardax il-kalkolu ta' dħul li għej minn xogħol għal rasu jew minn attivitajiet industrijali jew kummerċjali, sakemm ma huwiex dħul sekondarju li normalment ikollhom il-bdiewa;
9. (a) l-imprizi spedituri tal-merkanzija, sa fejn jipprovdu assistenza fil-qasam tal-ħlasijiet mad-dħul jew ta' ħlasijiet, fir-rigward tad-dazji tas-sisa, ta' merkanzija li tiċċirkula f'kummerċ ma' Stat Membri oħra tal-Unjoni Ewropea;
- (b) l-imprizi industrijali jew kummerċjali l-oħra, sa fejn jipprovdu assistenza fir-rigward ta' ħlasijiet doganali fil-kawżi relatati mal-ħlasijiet mad-dħul;
- (ċ) l-imprizi ċċitati fil-paragrafi (a) u (b) sa fejn jipprovdu lill-impreduturi [...] assistenza fil-qasam fiskali [...] u meta huma stabbiliti fiż-żona ġeografika ta' applikazzjoni ta' din il-liġi, ma jikkostitwixxux imprizi żgħar [...] u ma humiex esklużi mill-attività ta' rappreżentazzjoni fiskali [...];
10. persuni li jimpjegaw, sa fejn jipprovdu assistenza għall-impjegati tagħhom fi kwistjonijiet marbuta mat-taxxa fuq id-dħul mill-impjeg jew kwistjonijiet marbuta mal-kumpens fiskali tal-ispejjeż tal-familja [...];
11. l-assocjazzjonijiet ta' għajnuna għal persuni taxxabbli, sa fejn jipprovdu assistenza fil-qasam fiskali lil membri tagħhom [...];
12. il-kumpanniji nazzjonali ta' investiment, kif ukoll il-persuni, il-kumpanniji u partnerships oħra, sa fejn jipprezentaw f'isem kredituri tad-dħul kapitali, talbiet kongunti għar-rimbors tat-taxxa fuq id-dħul kapitali [...];
- 12 a. l-istabbilimenti ta' kreditu barranin, sa fejn jipprezentaw, f'isem kredituri tad-dħul kapitali, talbiet kongunti għar-rimbors tat-taxxa fuq id-dħul kapitali [...];

13. L-esperti kkreditati bħala attwarji, sa fejn jipprovdu assistenza fil-qasam fiskali lill-klijenti tagħhom marbuta b'mod dirett mal-kalkolu ta' provvedimenti għall-pensjonijiet, ta' provvedimenti tekniċi ta' assigurazzjoni u ta' trasferimenti għal fondi ta' pensjonijiet u ta' previdenza;

[...]

15. il-persuni rrikonoxxuti mid-dritt tal-Länder bħala addattati [...] fil-kuntest tal-funzjonijiet tagħhom;

[...]”.

13. L-Artikolu 32 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali jipprevedi:

“1. Il-konsulenti fiskali, l-aġenti fiskali u l-kumpanniji ta' konsulenza fiskali jipprovdu l-assistenza professjonali fil-qasam fiskali skont id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi.

2. Il-konsulenti fiskali u l-aġenti fiskali għandhom ikunu maħtura; huma jeżerċitaw professjoni liberali. L-attività tagħhom ma hijiex attività kummerċjali.

3. Il-kumpanniji ta' konsulenza fiskali għandhom ikunu rrikonoxxuti. Ir-rikonoxximent jippreżumi li huwa stabbilit li l-kumpannija hija mmexxija b'mod responsabbli minn konsulenti fiskali”.

II – Il-fatti li wasslu għal kawża prinċipali

14. X-Steuerberatungsgesellschaft hija kumpannija b'kapital azzjonarju tad-dritt tar-Renju Unit li għandha s-sede tagħha fir-Renju Unit u s-sussidjarji fil-Pajjiżi l-Baxxi u fil-Belġju, li għandha bħala l-għan tal-kumpannija, il-konsulenza ta' impriżi, il-konsulenza fiskali u l-kontabbiltà u s-soċji u d-diretturi tagħha huma S, iddomiċiljat fil-Ġermanja, u Y, iddomiċiljat fil-Belġju.

15. Hija tipprovdi konsulenti fil-qasam fiskali lil diversi mandatarji stabbiliti fil-Ġermanja, u tiżgura r-rappreżentazzjoni tagħhom fi proċeduri amministrattivi fiskali, għalkemm ma hijiex irrikonoxxuta bħala kumpannija ta' konsulenza fil-Ġermanja, fis-sens tal-Artikoli 32(3) u 49 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, u minkejja li l-ħatra ta' Y bħala konsulent fiskali fil-Ġermanja kienet annullata fl-2000.

16. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tuża s-servizzi tal-kumpannija A Ltd., impriża ta' servizzi ta' uffiċċju stabbilita fil-Ġermanja, maħtura bħala rappreżentant responsabbli min-notifiki, u Y kien jeżerċita l-attivitajiet tiegħu fl-uffiċċji tagħha.

17. B'mod partikolari, hija ppartecipat fil-preparazzjoni tad-dikjazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ tal-kumpannija C Ltd fir-rigward tas-sena 2010. Madankollu, permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' Marzu 2012, il-Finanzamt Hannover-Nord (Awtorità fiskali ta' Hannover-Nord) irrifjuta li jirrikonoxxiha bħala aġent ta' C Ltd, skont l-Artikolu 80(5) tal-Abgabenordnung, għar-raġuni li hija ma setgħetx tkun awtorizzata sabiex tipprovdi assistenza fil-qasam fiskali b'mod professjonali.

18. Ir-rikors ipprezentat mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kontra din id-deċiżjoni ġie miċhud mill-Finanzgericht (qorti tal-finanzi). Din tal-aħħar, minn naħa, ikkonfermat li hija ma kellhiex kompetenza sabiex tiżgura assistenza professjonali fil-qasam fiskali, u min-naħa l-oħra, iddeċidiet li r-rekwiziti li jippermettu provvista, b'mod temporanju u okkażjonali, ta' assistenza professjonali

fil-qasam fiskali skont l-Artikolu 3a tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali ma kinux issodisfatti, peress li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma kienet bagħtet lill-Kamra professjonali tal-konsulenti fiskali ta' Düsseldorf, kompetenti għall-Pajjiżi l-Baxxi, ebda dikjarazzjoni li tissodisfa r-rekwiżiti tat-tieni paragrafu ta' din id-dispożizzjoni.

19. Fil-kuntest tar-rikors tagħha għal “Revizjoni” quddiem il-qorti tar-rinviju, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali argumentat li fornitur ta' servizzi stabbilit fi Stat Membru, f'dan il-każ ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, fejn huwa jeżerċita legalment l-attivitajiet ta' konsulenza fiskali, ma jistax ikun prekluz mill-i jpprovdni s-servizzi tiegħu minn dan l-Istat Membru lill-operaturi ekonomiċi stabbiliti fi Stat Membru ieħor, f'dan il-każ ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, jiġifieri mingħajr qsim tal-fruntiera, irrispettivament mill-fatt li, f'dan l-aħħar Stat Membru, l-attività ta' konsulenza fiskali hija rriżervata għal ċerti professjonisti. Hija nvokat ksur tal-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36, tal-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123, tal-Artikolu 56 TFUE kif ukoll tal-Artikolu 3 tad-Direttiva 2000/31/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-8 ta' Ġunju 2000, dwar ċerti aspetti legali tas-servizzi minn soċjetà tal-informazzjoni, partikolarment il-kummerċ elettroniku, fis-Suq Intern (Direttiva dwar il-kummerċ elettroniku)⁵.

III – Id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

20. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Bundesfinanzhof iddeċieda li jissospendi l-proċedura u li jressaq lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

- “1) L-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36/KE jipprekludi restizzjoni tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi meta kumpannija ta' konsulenza fiskali mwaqqfa b'mod konformi mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru tistabbilixxi, fl-Istat Membru fejn hija għandha l-istabbiliment tagħha u fejn l-attività ta' konsulenza fiskali ma hijiex irregolata, dikjarazzjoni fiskali għal destinatarju fi Stat Membru ieħor u tibgħatha lill-awtorità fiskali ta' dan l-Istat Membru l-ieħor, li l-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu tipprevedi li, sabiex tkun awtorizzata tipprovdni assistenza professjonali fil-qasam fiskali, kumpannija ta' konsulenza fiskali għandha tkun irrikonoxxuta u għandha titmexxa b'mod responsabbli minn konsulenti fiskali?
- 2) Fiċ-ċirkustanzi msemmija hawn fuq fl-ewwel domanda, kumpannija ta' konsulenza fiskali tista' tinvoka b'suċċess l-Artikolu 16(1) u (2) tad-Direttiva 2006/123/KE, u dan indipendentement mill-kwistjoni dwar f'liema wieħed miż-żewġ Stati Membri hija tipprovdni s-servizz?
- 3) L-Artikolu 56 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li, fiċ-ċirkustanzi msemmija hawn fuq fl-ewwel domanda, dan l-artikolu jipprekludi restizzjoni tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni applikabbli fl-Istat Membru tad-destinatarju tas-servizz meta l-kumpannija ta' konsulenza fiskali ma tkunx stabbilita f'dan l-Istat?”.

21. Fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, il-qorti tar-rinviju spjegat li kien neċessarju li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi dwar il-kwistjoni ta' jekk huwiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni li ssir restrizzjoni tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi permezz ta' dispożizzjonijiet nazzjonali li jipprovdni li assistenza fil-qasam fiskali tista' tiġi eżerċitata biss b'mod professjonali minn persuni u gruppi awtorizzati għal dan l-għan u li, għall-awtorizzazzjoni, kumpannija ta' konsulenza fiskali trid tkun irrikonoxxuta u mmexxija b'mod responsabbli minn konsulenti fiskali.

5 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 13, Vol. 25, p. 399.

22. Barra minn hekk, hija ppreċiżat li l-fatt li l-qorti inferjuri għadha ma stabbilixxietx jekk ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali pprovdietx effettivament is-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali fl-Istat Membru li fih hija stabbilita jew jekk hija għandhiex tkun ikkunsidrata stabbilita fl-Istat Membru tad-destinatarju ma jikkostitwixxix, fir-rigward tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ostakolu għar-rinviju.

23. Ir-rikorrenti u l-konvenut fil-kawża prinċipali, il-Gvern Ġermaniż u dak Olandiż kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea pprezentaw osservazzjonijiet bil-miktub kif ukoll osservazzjonijiet orali matul is-seduta pubblika li nżammet fit-13 ta' Mejju 2015, filwaqt li fuq talba tal-Qorti tal-Ġustizzja, ikkonċentraw fuq it-tielet domanda.

IV – L-osservazzjonijiet ipprezentati lill-Qorti tal-Ġustizzja

A – Fuq l-ewwel domanda

24. Fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, il-qorti tar-rinviju esprimiet id-dubbi tagħha dwar l-applikabbiltà tad-Direttiva 2005/36 għall-fatti tal-kawża prinċipali. L-ewwel nett, din id-direttiva donnha tapplika għaċ-ċittadini u mhux għal kumpanniji, mingħajr ma tiegħu inkunsiderazzjoni persuni li jaġixxu f'isem kumpanniji. It-tieni nett, l-Artikoli 5 sa 9 tad-Direttiva 2005/36 japplikaw biss, skont l-Artikolu 5(2) tagħha, fil-każ fejn il-fornitur imur fit-territorju tal-Istat Membru ospitanti sabiex jeżerċita, b'mod temporanju u okkażjonali, il-professjoni msemmija fil-paragrafu 1 tiegħu. Fl-aħħar nett, hija tistaqsi jekk l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36 ikoprix is-servizzi pprovduti minn kumpannija mill-Istat Membru tal-istabbiliment tagħha fejn il-professjoni eżerċitata ma hijiex irregolata u intiża għal Stat Membru fejn l-eżerċizzju ta' din il-professjoni huwa suġġettat għal pussess ta' kwalifiki professjonali fis-sens tal-Artikolu 3(1)(a) tad-Direttiva 2005/36.

25. Il-partijiet fil-kawża prinċipali u l-partijiet ikkonċernati li pprezentaw osservazzjonijiet, kif ukoll il-Kummissjoni, kollha jsostnu li d-Direttiva 2005/36 ma tapplikax fil-kawża prinċipali⁶.

26. Il-konvenut fil-kawża prinċipali u l-Kummissjoni, kif ukoll il-Gvern Ġermaniż b'mod sussidjarju, jargumentaw li l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36 jimplika li l-fornitur ta' servizz imur fiżikament fl-Istat Membru ospitanti. Madankollu l-qsim fiżiku tal-fruntiera huwa nieqes f'din il-kawża prinċipali, peress li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali tipprovdi s-servizzi tagħha indirizzati lejn il-klijenti Ġermaniżi tagħha mill-istabbiliment tagħha fil-Pajjiżi l-Baxxi.

27. Il-Gvern Ġermaniż u l-Gvern Olandiż iqisu li d-Direttiva 2005/36 ma tapplikax *ratione personae*. Fil-fatt din id-direttiva tapplika biss għal każijiet fejn huwa meħtieġ il-pussess ta' taħriġ jew ta' esperjenza professjonali, li min-natura tagħhom jistgħu jinkisbu biss minn persuni fiżiċi. Madankollu, l-ewwel domanda preliminari tipprevedi biss l-attività tal-kumpannija ta' konsulenza fiskali u mhux dik ta' persuni li jaġixxu fisimha.

28. Il-Gvern Ġermaniż iżid li, fi kwalunkwe każ, id-Direttiva 2005/36 ma tipprekludix id-deċiżjoni tal-konvenut fil-kawża prinċipali, peress li r-rekwiżiti stabbiliti fl-Artikolu 3 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali huma koperti mill-Artikolu 7(2)(b) sa (d) tal-imsemmija direttiva, li jipprovdi li l-Istati Membri jistgħu jeżiġu, waqt l-ewwel provvista ta' servizzi, dikjarazzjoni li l-fornitur huwa legalment stabbilit fi Stat Membru sabiex jeżerċita l-attivitajiet inkwistjoni u prova tal-kwalifiki professjonali.

6 — Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, li turi dispaċir li l-qorti tar-rinviju ma għamlitx id-domandi li hija kienet ipproponiet, ma pprezentatx osservazzjonijiet dwar l-ewwel domanda preliminari.

B – *Fuq it-tieni domanda*

29. Fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, il-qorti tar-rinviju tiddubita kemm kumpannija ta' konsulenza fiskali bħar-rikorrenti fil-kawża prinċipali tista' tinwoka l-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123, li jiżgura d-dritt tal-fornituri li jipprovdu servizzi fi Stat Membru ieħor barra dak li fih huma stabbiliti, meta l-attività ta' konsulenza fiskali ma hijiex irregolata fl-Istat Membru ta' stabbiliment, iżda hija rregolata fl-Istat Membru ospitanti. F'dan ir-rigward hija tosserva li jekk is-servizzi ta' tali kumpannija huma pprovduti fl-Istat Membru ta' stabbiliment tagħha, dawn ma humiex koperti mill-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123 u jekk huma pprovduti fl-Istat Membru destinatariju, huma jaqgħu mbagħad fid-deroga għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi prevista fl-Artikolu 17(6) tad-Direttiva 2006/123.

30. Il-konvenut fil-kawża prinċipali kif ukoll il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni jikkunsidraw ukoll li d-Direttiva 2006/123 ma tapplikax għal kawża prinċipali, għar-raġunijiet esposti mill-qorti tar-rinviju⁷.

31. Min-naħa l-oħra, il-Gvern Olandiż huwa ta' opinjoni kuntrarja. Huwa josserva, qabelxejn, li l-applikazzjoni tad-Direttiva 2006/123 ma hijiex eskluża mid-Direttiva 2005/36, peress li din tal-aħħar ma hijiex applikabbli għar-rekwiżiti imposti fuq kumpannija ta' konsulenza fiskali. Imbagħad huwa jenfasizza, billi jirreferi f'dan ir-rigward għal-premessa 33 tad-Direttiva 2006/123, li s-servizzi pprovduti mill-bogħod jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tagħha. L-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123 ikopri l-provvisti ta' servizz ipprovduti minn fornituri stabbiliti fi Stat Membru ieħor li ma huwiex dak li jirċievi s-servizzi, ikun x'ikun l-Istat Membru li fih tkun eżerċitata l-attività nnifisha. Fl-aħħar nett, huwa jikkunsidra li r-rekwiżit ta' rikonoxximent li għalih il-legiżlazzjoni Ġermaniża tissugġetta l-attività ta' kumpannija fiskali jirrigwarda l-kompożizzjoni tal-korp ta' tmexxija tal-kumpannija u għalhekk ma jikkostitwixxix rekwiżit li jirriżerva attività għal professjoni partikolari fis-sens tal-Artikolu 17(6) tad-Direttiva 2006/123, dispożizzjoni li, bħala deroga, għandha tkun interpretata b'mod restrittiv.

32. Għaldaqstant, huwa jikkunsidra, li l-legiżlazzjoni Ġermaniża ma hijiex kompatibbli mad-Direttiva 2006/123 hlief jekk hija ma hijiex diskriminatorja, neċessarja u proporzjonata fir-rigward ta' wiehed mill-erba' ġustifikazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 16 tagħha, haġa li għandha tiġi ddeterminata mill-qorti tar-rinviju. Minn dan huwa jikkonkludi wkoll li ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tielet domanda preliminari.

C – *Fuq it-tielet domanda*

33. Fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, il-qorti tar-rinviju tosserva li minkejja li l-legiżlazzjoni Ġermaniża hija applikabbli mingħajr distinzjoni għall-kumpanniji ta' konsulenza fiskali kollha, hija xorta tibqa' restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi, sa fejn hija teskludi li kumpannija kkostitwita b'konformità mal-legiżlazzjoni ta' Stat Membru ieħor u li għandha s-sede tagħha f'dak l-Istat Membru iżda li ma hijiex immexxija b'mod responsabbli minn konsulenti fiskali tiġi rikonoxxuta fil-Ġermanja u tista' tippovdi b'mod professjonali assistenza fil-qasam fiskali. Madankollu, hija tikkunsidra li din il-legiżlazzjoni tista' tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, f'dan il-każ mill-interess ġenerali tal-osservanza tal-legiżlazzjoni fiskali u tal-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali, kif ukoll tal-protezzjoni tal-konsumatur. Din il-legiżlazzjoni hija intiża sabiex tiżgura lill-persuni taxxabli assistenza kkwalifikata fit-twettiq tal-obbligi fiskali tagħhom u protezzjoni kontra d-danni li huma jistgħu jsofru meta jingħataw pariri fil-qasam fiskali kumpless Ġermaniż minn persuni li ma għandhomx il-kwalifiki professjonali jew personali meħtieġa.

⁷ — Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma pprezentax osservazzjonijiet dwar it-tieni domanda preliminari.

34. Il-Gvern Ġermaniż jikkunsidra li, jekk jiġi preżunt li d-Direttiva 2005/36 ma tapplikax għall-kawża prinċipali u li għalhekk l-Artikolu 56 TFUE lanqas japplika, it-tielet domanda preliminari għandha tingħata risposta negattiva. Huwa jikkunsidra, bħall-qorti tar-rinviju, li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi ggarantita mill-Artikolu 56 TFUE, iżda li din hija gġustifikata għar-raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali msemmija fiha u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet tagħha.

35. Huwa jinsisti fuq il-fatt li r-raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali invokati għandhom kollha jittiehdu inkunsiderazzjoni, peress li dawn jikkontribwixxu kemm għall-protezzjoni tad-destinatarji tas-servizz, kif ukoll b'mod iktar ġenerali għal dik tal-konsumaturi u fl-aħħar mill-aħħar dik tal-komunità. Huwa jzid li l-persuna taxxabbli li tirrikorri għall-assistenza fiskali ssofri hija stess il-konsegwenzi ta' żbalji mwettqa jekk ikun il-każ, inkluż fuq livell kriminali.

36. Essenzjalment il-Kummissjoni targumenta li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi fis-sens tal-Artikolu 56 TFUE, sa fejn hija tissuġġetta l-eżerċizzju tal-attività ta' konsulenza fiskali għall-ħruġ ta' awtorizzazzjoni amministrattiva suġġetta għal ċerti kwalifiki professjonali.

37. Għalkemm hija tifhem li din il-leġiżlazzjoni tista' tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali, imsemmija mill-qorti tar-rinviju, li jirrigwardaw il-protezzjoni tal-konsumatur u, b'mod iktar preċiż, l-interess legittimu tal-protezzjoni tal-persuni taxxabbli fir-rigward tad-danni li jirriżultaw minn pariri mogħtija minn persuni mhux ikkwalifikati biżżejjed fir-rigward tal-kumplessità tad-dritt fiskali Ġermaniż, madankollu, hija tqis li ma hijiex xierqa sabiex tiżgura b'mod sistematiku u koerenti, it-twettiq tal-għan li għandu jintlaħaq u li fi kwalunkwe każ, hija tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tiżgura din il-protezzjoni.

V – Analizi

A – Fuq l-ewwel domanda

38. Il-konvenut fil-kawża prinċipali u l-partijiet ikkonċernati li pprezentaw osservazzjonijiet kollha jikkunsidraw, u b'dan il-mod jirriflettu d-dubbi tal-qorti tar-rinviju stess, li l-kawża prinċipali ma taqax taht id-Direttiva 2005/36, billi jargumentaw jew li hija inapplikabbli *ratione personae*, peress li l-persuni ġuridici ma jistgħux min-natura tagħhom ikollhom taħriġ professjonali u lanqas jiksbu esperjenza professjonali, jew li hija inapplikabbli *ratione materiae*, fin-nuqqas ta' qsim tal-fruntiera mill-fornitur tas-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

39. F'dan ir-rigward, għandu jifakkar li d-Direttiva 2005/36 tiżgura r-rikonnoxximent ta' kwalifiki professjonali miksuba miċ-ċittadini tal-Istati Membri f'wiehed jew iktar Stati Membri, jiġifieri l-persuni fiżiċi, għall-finijiet tal-aċċess għall-professjonijiet irregolati li hija tipprevedi u l-eżerċizzju tagħhom fi Stat Membru ieħor.

40. L-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju tipprevedi biss b'mod esplicitu l-attività tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, jiġifieri kumpannija ta' konsulenza fiskali li tipprepara fl-Istat Membru ta' stabbiliment tagħha dikjarazzjoni fiskali għal destinatarju stabbilit fi Stat Membru ieħor, u mhux dik ta' persuni fiżiċi li jmxexxu, jamministrawha jew jaħdmu għal din tal-aħħar.

41. Konsegwentement jista' effettivament jiġi kkunsidrat li l-ewwel domanda, prevista f'din il-perspettiva stretta, għandha tingħata risposta negattiva, peress li d-Direttiva 2005/36 ma tistax topponi restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi minn kumpannija ta' konsulenza fiskali, jiġifieri minn persuna ġuridika.

42. Madankollu, ma jistax jiġi konkluż, li minhabba dan il-fatt biss, is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2005/36.

43. Fil-fatt, lil hinn mill-formulazzjoni restrittiva tal-ewwel domanda u mid-dubji tal-qorti tar-rinviju stess, għandu jiġi rrilevat li l-leġizlazzjoni Ġermaniża inkwistjoni fil-kawża prinċipali tissuġġetta l-eżerċizzju, minn kumpannija ta' konsulenza fiskali, tal-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali fil-Ġermanja għal obbligu ta' rikonossiment (Artikolu 32(3) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali), filwaqt li din tal-aħħar stess hija suġġetta għall-kundizzjoni li l-imsemmija kumpannija tkun immexxija b'mod responsabbli minn konsulenti fiskali, jiġifieri persuni fiżiċi li għandhom ikunu suġġetti għal haġra (Artikolu 32(2) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali) u hija stess suġġetta għall-kundizzjoni li tkun għaddiet b'suċċess mill-eżami ta' konsulent fiskali jew li tkun giet eżentata minnu (Artikolu 35(1) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali).

44. L-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali taqa' fil-kunċett ta' "professjoni rregolata fil-Ġermanja", fis-sens tal-Artikolu 3(1)(a) tad-Direttiva 2005/36⁸, u l-kundizzjonijiet tal-hatra bhala konsulent fiskali jistgħu jaqgħu fil-kunċett ta' "kwalifiki professjonali" fis-sens tal-Artikoli 3(1)(b) u 11(a)(i) ta' din id-direttiva⁹.

45. Għalhekk lanqas jista' jiġi eskluż li r-rekwiżiti tal-leġizlazzjoni Ġermaniża jaqgħu taht is-sistema generali ta' rikonossiment ta' kwalifiki professjonali stabbilita mid-Direttiva 2005/36.

46. Madankollu, il-qorti tar-rinviju ma pprovdiet lill-Qorti tal-Ġustizzja ebda indikazzjoni dwar il-kwalifiki professjonali tas-soċji, tad-diretturi u tal-impjegati tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali. Fil-fatt, hija tindika biss li l-hatra ta' Y bhala konsulent fiskali fil-Ġermanja kienet annullata fl-2000.

47. Barra minn hekk u fi kwalunkwe każ, kif irrilevaw kemm il-qorti tar-rinviju kif ukoll il-konvenut fil-kawża prinċipali u l-Kummissjoni, is-sistema ta' rikonossiment ta' kwalifiki professjonali stabbilita mid-Direttiva 2005/36 ma tapplikax għal provvisti ta' servizz hlief madankollu għal dawk li jimplikaw li l-fornitur imur fl-Istat Membru ospitanti¹⁰.

48. Il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex elementi fattwali li jippermettulha tiddetermina jekk iċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali jaqgħux f'dan il-każ.

49. Fil-fatt, kif irrilevat il-qorti tar-rinviju stess, il-qorti inferjuri għada ma stabbilixxietx jekk id-diretturi tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali eżerċitawx l-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali fl-Istat Membru ta' stabbiliment tagħha jew fl-Istat Membru ospitanti, jiġifieri fil-Ġermanja fl-uffiċċji tal-kumpannija A Ltd¹¹.

50. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jiena nikkunsidra li l-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex f'pożizzjoni li tirrispondi b'mod utili għall-ewwel domanda ta' interpretazzjoni tad-Direttiva 2005/36 imressqa mill-qorti tar-rinviju u li hija għandha, għalhekk, tiddikjaraha inammissibbli.

8 — Ara s-sentenzi Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, punti 23 sa 25) kif ukoll Peñarroja Fa (C-372/09 u C-373/09, EU:C:2011:156, punti 27 sa 32).

9 — Jista' jiġi rrilevat ukoll li l-Artikolu 32(2) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali jippreċiża li l-konsulenti fiskali jeżerċitaw professjoni liberali, u l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2005/36 jippreċiża min-naha tiegħu li huwa japplika għall-membri ta' professjonijiet liberali.

10 — Ara wkoll f'dan is-sens, b'mod partikolari, Berthoud, F., "La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE", *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, Nru 2, p. 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*, Marzu 2013, faxxikolu Nru 720, punt 227. Ara wkoll "Gwida għall-Utent - Direttiva 2005/36/KE", punt 14, fl-indirizz internet li ġej http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_mt.pdf.

11 — Ara l-punti 16 u 22 ta' dawn il-konklużjonijiet.

B – Fuq it-tieni domanda

51. Il-partijiet fil-kawża prinċipali u l-maġġoranza tal-partijiet ikkonċernati li pprezentaw osservazzjonijiet jargumentaw ukoll li d-Direttiva 2006/123 lanqas ma hija applikabbli għall-kawża prinċipali, b'tali mod li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali taqa' biss taht id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 56 TFUE.

52. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 17(6) tad-Direttiva 2006/123 jippreċiża li l-Artikolu 16 tagħha, li fl-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1 tiegħu jistabbilixxi “id-dritt tal-fornituri li jfornu servizzi fi Stat Membru ieħor għajr dak fejn huma stabbiliti”, ma japplikax b'mod partikolari għar-“rekwiżiti fl-Istat Membru fejn jiġi provdut is-servizz li jirriserva attività għal professjoni partikolari”.

53. Issa, sa fejn l-Artikolu 32 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali jissuġġetta l-eżerċizzju tal-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali minn kumpannija bħar-rikorrenti fil-kawża prinċipali għall-obbligu ta' rikonossiment, li jimplika li hija tkun immexxija b'mod responsabbli minn konsulenti fiskali, il-leġiżlazzjoni Ġermaniża għandha tkun ikkunsidrata bħala li tidhol fil-kamp ta' applikazzjoni tad-deroga prevista fl-Artikolu 17(6) tad-Direttiva 2006/123¹².

54. Peress li għalhekk l-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123 huwa inapplikabbli, huwa ma jistax jipprekludi l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprekludi kumpannija bħar-rikorrenti fil-kawża prinċipali milli ttipprovi s-servizzi tagħha lill-klijenti tagħha stabbiliti fil-Ġermanja, kemm jekk jitwettqu mill-istabbiliment tagħha fil-Pajjiżi l-Baxxi kif ukoll mill-istabbiliment sekondarju eventwali tagħha fil-Ġermanja¹³.

55. Konsegwentement, huwa fir-rigward tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE, u b'mod partikolari tal-prinċipju ta' libertà li jiġu pprovduti servizzi previsti mill-Artikolu 56 TFUE, li għandha għalhekk tiġi eżaminata l-leġiżlazzjoni Ġermaniża¹⁴, li huwa preċiżament l-għan tat-tielet domanda preliminari.

C – Fuq it-tielet domanda

1. Fuq l-applikabbiltà tal-Artikolu 56 TFUE

56. Qabelxejn għandu jiġi kkonstatat li l-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali jaqgħu taht l-Artikolu 56 TFUE, peress li l-provvisti tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu mingħajr ebda kontestazzjoni servizzi fis-sens ta' din id-dispożizzjoni.

57. Huwa minnu li, il-qorti tar-rinviju ppreċiżat li l-Finanzgericht ma għamlitx konstatazzjonijiet biżżejjed li jippermettu li jiġi ddeterminat jekk ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tistax tiġi kkunsidrata bħala stabbilita fil-Ġermanja, minħabba l-preżenza permanenti tagħha fis-siti kummerċjali tal-kumpannija A Ltd, b'tali mod li d-dispożizzjonijiet relatati mal-libertà ta' stabbiliment jistgħu jiġu applikati.

12 — Ara f'dan is-sens ukoll, “Manwal dwar l-implimentazzjoni tad-direttiva dwar is-servizzi”, OPOCE 2007, p. 45, fl-indirizz internet li ġej http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_mt.pdf.

13 — Ara, b'analogija mal-Artikolu 17(11) tad-Direttiva 2006/123, is-sentenza OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, punti 65 u 66).

14 — Ara s-sentenza Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, punt 43).

58. Madankollu, xorta jibqa' l-fatt li t-tielet domanda tal-qorti tar-rinviju, li tirrigwarda espressament l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56 TFUE, tipprevedi b'mod esplicitu s-sitwazzjoni ta' kumpannija ta' konsulenza fiskali li ppreparat, fl-Istat Membru ta' stabbiliment tagħha, dikjarazzjoni fiskali għal destinatarju fi Stat Membru ieħor u tibghatha lill-awtorità fiskali ta' dan l-Istat Membru l-ieħor. Hija tipprevedi, għalhekk, is-sitwazzjoni fejn il-fornitur ta' servizzi huwa stabbilit fi Stat Membru ieħor li ma huwiex dak tad-destinatarju li jibbenefika mill-imsemmija servizzi¹⁵.

59. Fi kwalunkwe każ, il-fatt li l-attività tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali twettqet permezz ta' ċerta preżenza fl-Istat Membru tad-destinatarju tas-servizzi u tista' tkun ta' natura repetuta u fit-tul, u mhux sempliċement okkażjonali u provvizorja, ma tibdilx din il-konklużjoni.

60. Fil-fatt, it-tielet paragrafu tal-Artikolu 57 TFUE jippreċiża li l-fornitur ta' servizz jista', għat-twettiq tal-provvista tiegħu, jeżerċita l-attività tiegħu temporanjament fl-Istat Membru fejn ikun qed jingħata s-servizz, bl-istess kundizzjonijiet li huma imposti minn dan l-Istat fuq iċ-ċittadini tiegħu. Minn dan il-Qorti tal-Ġustizzja ddeduċiet li sa fejn l-eżerċizzju ta' din l-attività f'dak l-Istat Membru tibqa' temporanja, tali fornitur jibqa' jaqa' taħt id-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu dwar is-servizzi, filwaqt li ppreċiżat li din in-natura temporanja għandha tkun evalwata mhux biss skont it-tul taż-żmien tal-provvista, iżda wkoll skont il-frekwenza, regolarità u kontinwità tagħha¹⁶.

61. Din in-natura temporanja ma teskludix il-possibbiltà li l-fornitur tas-servizz jipprepara għalih innifsu, fl-Istat Membru ospitanti, xi infrastruttura, bħal ufficcju, kmamar ufficcjali jew kmamar ta' konsultazzjoni, sakemm din l-infrastruttura hija meħtieġa għall-għanijiet li jipprovdi s-servizz imsemmi¹⁷.

62. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet ukoll li l-kuncett ta' "servizz" jista' jkopri servizzi ta' natura differenti ħafna, inkluż servizzi li l-provvista tagħhom hija estiża fuq perijodu twil, anki fuq diversi snin, u anki provvisti li operatur ekonomiku stabbilit fi Stat Memru jipprovdi b'mod ftit jew wisq frekwenti u regolari, anki fuq perijodu twil, lill-persuni stabbiliti fi Stat Membru ieħor jew iktar, bħall-attività ta' konsulenza jew ta' taġlim offrut b'remunerazzjoni¹⁸.

2. Fuq l-eżistenza ta' ostakolu

63. Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-Artikolu 56 TFUE ma jirrikjedix biss l-eliminazzjoni ta' kull diskriminazzjoni fil-konfront tal-fornitur ta' servizzi minħabba ċ-ċittadinanza tagħhom, jew minħabba l-fatt li huma stabbiliti fi Stat Membru differenti minn dak fejn issir il-provvista, iżda wkoll it-tneħħija ta' kull restrizzjoni, anki jekk din tapplika mingħajr distinzjoni għall-fornituri nazzjonali u għal dawk ta' Stati Membri oħra, meta hija tali li tipprojbixxi, li tfixkel, jew li tirrendi inqas attraenti l-attivitàjiet tal-fornitur stabbilit fi Stat Membru ieħor, fejn huwa jipprovdi servizzi analogi¹⁹.

64. F'dan il-każ, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali hija kumpannija ta' konsulenza fiskali kkostitwita b'konformità mal-leġizlazzjoni tar-Renju Unit, li teżerċita legalment l-attivitàjiet tagħha ta' konsulenza fiskali fir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, Stat Membru fejn dawn tal-aħħar ma humiex irregolati.

15 — Ara s-sentenzi *Bond van Adverteerders et* (352/85, EU:C:1988:196, punt 15); *Distribuidores Cinematográficos* (C-17/92, EU:C:1993:172, punt 11), kif ukoll *OSA* (C-351/12, EU:C:2014:110, punt 68).

16 — Ara s-sentenza *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662, punti 27 u 28).

17 — Ara s-sentenzi *Gebhard* (C-55/94, EU:C:1995:411, punt 27); *Il-Kummissjoni vs L-Italja* (C-131/01, EU:C:2003:96, punt 22) u *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662, punt 28).

18 — Sentenza *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662, punt 30).

19 — Ara s-sentenzi *Il-Kummissjoni vs Il-Belġju* (C-577/10, EU:C:2012:814, punt 38); *Konstantinides* (C-475/11, EU:C:2013:542, punt 44).

65. Il-leġislazzjoni Ġermaniża tipprovdi li kumpannija ta' konsulenza fiskali, li tista' tkun awtorizzata tipprovdi assistenza professjonali fil-qasam fiskali fil-Ġermanja²⁰, ma tistax madankollu teżerċita l-attività tagħha hlief bil-kundizzjoni li tkun giet irrikonoxxuta minn qabel²¹, haġa li tipprezumi li tkun immexxija b'mod responsabbli minn konsulenti fiskali, jiġifieri persuni jew li għaddew mill-eżami ta' konsulent fiskali, jew ikunu ġew eżentati minnu²².

66. Il-leġislazzjoni Ġermaniża tissugġetta għalhekk l-eżerċizzju, minn kumpannija ta' konsulenza fiskali, tal-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali għal sistema ta' awtorizzazzjoni minn qabel, awtorizzazzjoni sugġetta għall-kwalifiki professjonali xierqa tad-diretturi tagħha.

67. B'dan il-mod, hija tipprekludi kull possibbiltà li kumpannija ta' konsulenza fiskali stabbilita fi Stat Membru ieħor fejn din l-attività hija legalment eżerċitata mingħajr ma hija rregolata, tipprovdi dawn is-servizzi fil-Ġermanja u tikkostitwixxi, għalhekk, restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi fis-sens tal-Artikolu 56 TFUE. Il-leġislazzjoni Ġermaniża hija ferm inqas ammissibbli minhabba li l-effett restrittiv tagħha jissahha meta, bħal fil-kawża prinċipali, il-provvista ta' servizzi titwettaq fl-Istat Membru tal-fornitur mingħajr ċaqliq ta' dan tal-aħħar²³.

68. Huwa minnu li, il-leġislazzjoni Ġermaniża tipprevedi wkoll, barra minn hekk, li l-persuni professjonalment stabbiliti fi Stat Membru ieħor, fejn huma awtorizzati li jeżerċitaw b'titolu professjonali assistenza fil-qasam fiskali, jistgħu jiġu awtorizzati jeżerċitaw din l-attività fil-Ġermanja, b'mod temporanju u okkażjonali, b'din l-awtorizzazzjoni tvarja skont il-portata tal-awtorizzazzjoni tal-Istat Membru ta' stabbiliment. L-eżerċizzju ta' din l-attività mill-persuni stabbiliti fi Stat Membru li fih ma hijiex irregolata ma huwiex possibbli hlief bil-kundizzjoni li hija tiġi eżerċitata għal tal-inqas sentejn matul l-aħħar għaxar snin²⁴ u jkunu informaw minn qabel lill-organi kompetenti permezz ta' dikjarazzjoni bil-miktub li tinkludi l-elementi meħtieġa²⁵.

69. Madankollu, f'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-qorti tar-rinviju ppreċiżat li r-rekwiziti stabbiliti fl-Artikolu 3a tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali għal assistenza okkażjonali fil-qasam fiskali fit-territorju Ġermaniż ma humiex issodisfatti, peress li din id-dispożizzjoni tkopri biss is-servizzi pprovduti fi Stat Membru ieħor, mingħajr ma l-persuni li jaġixxu f'isem il-kumpannija ma jmorru fit-territorju Ġermaniż.

3. Fuq il-ġustifikazzjoni tal-ostakolu

70. Skont ġurisprudenza ferm stabbilita jirriżulta li l-miżuri nazzjonali li jistgħu jfixklu jew jirrendu inqas attraenti l-eżerċizzju tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat jistgħu jkunu ammessi bil-kundizzjoni li jkollhom għan ta' interess pubbliku, li jkunu adegwati sabiex jiggarantixxu li jintlaħaq l-għan tagħhom, u li ma jeċċedux dak li huwa neċessarju sabiex dan jintlaħaq²⁶.

71. Il-Gvern Ġermaniż jinvoka f'dan il-każ il-protezzjoni tal-konsumaturi u b'mod iktar partikolari l-protezzjoni tad-destinatarji tas-servizzi ta' assistenza fiskali, kif ukoll l-effettività tal-kontrolli fiskali u l-konsegwenzi tagħhom, in-neċessità tal-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali. B'mod iktar speċifiku, ir-rekwiziti ta' awtorizzazzjoni u ta' kwalifiki u ta' esperjenza professjonali mitluba mil-leġislazzjoni Ġermaniża jkunu ġġustifikati, fid-dawl tal-kumplessità tad-dritt fiskali Ġermaniż, bil-bżonn

20 — Ara l-Artikolu 3 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali.

21 — Ara l-Artikolu 32(3) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali.

22 — Ara l-ewwel sentenza tal-Artikolu 35(1) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali.

23 — Ara s-sentenza Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punt 13).

24 — Ara l-Artikolu 3a(1) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali.

25 — Ara l-Artikolu 3a(2) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali.

26 — Ara s-sentenza Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, punt 50).

tal-protezzjoni tad-destinatarji tas-servizzi ta' assistenza fil-qasam fiskali kontra l-pariri żbaljati u l-konsegwenzi tagħhom, b'mod partikolari dawk kriminali, iżda wkoll, b'mod iktar wiesa' li tkun żgurata l-eżekuzzjoni korretta mill-persuni taxxabbli tal-obbligi fiskali tagħhom u għalhekk li tillimita t-telf tad-dhul fiskali.

72. F'dan ir-rigward, għandu qabelxejn jiġi osservat li kif irrilevat il-qorti tar-rinviju, il-legiżlazzjoni Ġermaniża tapplika għall-persuni kollha li jipprovdu servizzi ta' assistenza fiskali, u b'mod partikolari għall-kumpanniji ta' konsulenza fiskali, irrispettivament mill-Istat Membru ta' stabbiliment tagħhom. Għalhekk hija tapplika mingħajr distinzjoni u tista' tkun iġġustifikata minn rekwiżiti imperattivi ta' interess ġenerali²⁷, fejn madankollu, l-interess inkwistjoni ma jkunx diġà protett mir-regoli li għalihom il-fornitur huwa suġġett fl-Istat Membru fejn huwa stabbilit²⁸. Dan huwa l-każ fil-kawża prinċipali, peress li l-attività ta' assistenza fiskali ma hijiex irregolata fil-Pajjiżi l-Baxxi.

73. Jitfakkar imbagħad li l-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li l-protezzjoni ta' konsumaturi u tad-destinatarji ta' servizzi hija waħda minn numru ta' raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali li jistgħu jiġġustifikaw restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi²⁹.

74. Għalkemm il-bżonn li jiġi limitat it-telf mid-dhul fiskali ma jistax, fih innifsu, jiġġustifika restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi³⁰, għandu jiġi ammess li l-għan prinċipalment manifest mill-Gvern Ġermaniż, jiġifieri l-protezzjoni tad-destinatarji ta' servizzi ta' assistenza fiskali minn pariri żbaljati u mill-konsegwenzi tagħhom, b'mod partikolari dawk kriminali, fid-dawl tal-kumplessità tad-dritt Ġermaniż permezz ta' rekwiżiti ta' kwalifiki u esperjenza professjonali, jikkostitwixxi għan ta' interess ġenerali tan-natura li jiġġustifika restrizzjoni tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi.

75. Madankollu, u skont ġurisprudenza stabbilita, ir-rekwiżit imperattiv ta' interess ġenerali relatat mal-protezzjoni tad-destinatarji tas-servizzi ta' assistenza fiskali invokat ma huwiex tan-natura li jiġġustifika ostakolu tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi sakemm ma jkunx adegwat sabiex jiżgura l-għan li għandu jintlaħaq u jekk ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq dan l-għan.

76. F'dan ir-rigward, għandu jifakkar li legiżlazzjoni nazzjonali ma hijiex adegwata sabiex tiżgura t-twettiq tal-għan invokat ħlief jekk tkun effettivament tissodisfa l-ħsieb li dan jintlaħaq b'mod koerenti u sistematiku, ħaġa li għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju³¹.

77. Madankollu, f'dan ir-rigward jista' jiġi osservat li l-Artikolu 4 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali jistabbilixxi lista li telenka numru sinjifikattiv ta' persuni awtorizzati sabiex jipprovdu assistenza professjonali fil-qasam fiskali, mingħajr ma jkun suġġetti la għas-sistema ta' awtorizzazzjoni amministrattiva minn qabel u lanqas għar-rekwiżiti ta' kwalifiki professjonali imposti fuq id-diretturi tal-kumpanniji ta' konsulenza fiskali³².

27 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punt 47) kif ukoll Läära *et* (C-124/97, EU:C:1999:435, punt 31).

28 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punt 15); Il-Kummissjoni vs L-Italja (C-131/01, EU:C:2003:96, punt 28), kif ukoll Peñarroja Fa (C-372/09 u C-373/09, Ġabra, EU:C:2011:156, punt 54).

29 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Franza (220/83, EU:C:1986:461, punt 20); Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punti 16 u 17); Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punt 58); Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, punt 31); Läära *et* (C-124/97, EU:C:1999:435, punt 33); Cipolla *et* (C-94/04 u C-202/04, Ġabra, EU:C:2006:758, punt 64); DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, punt 41); Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, punt 38), kif ukoll Berlington Hungary *et* (C-98/14, EU:C:2015:386, punt 58).

30 — Ara b'mod partikolari, b'analogija, is-sentenza Dickinger u Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, punt 55) kif ukoll Pflieger *et* (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 54).

31 — Ara b'mod partikolari, is-sentenzi Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141); Dickinger u Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, punt 56); Pflieger *et* (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 56), kif ukoll Berlington Hungary *et* (C-98/14, EU:C:2015:386, punt 64).

32 — Din id-dispożizzjoni tinkludi f'dan il-każ sittax-il punt, u daqstant iehor eżempji.

78. Fost dawn il-persuni hemm, b'mod partikolari, in-nutara u l-avukati fil-qasam tal-privattiva, il-kuraturi u l-amministraturi ta' patrimonji ta' terzi, l-impriži li għandhom attività kummerċjali, ir-rappreżentanti professjonali jew l-assocjazzjonijiet, l-assocjazzjonijiet ta' assistenza lill-persuni taxxabli, il-persuni li jimpjegaw, jew ukoll il-kumpanniji nazzjonali ta' investiment, l-istabbilimenti ta' kreditu barranin u l-esperti attwarji approvati, bil-punt komuni ta' dawn il-persuni jkun b'mod manifest li huma jistgħu jintalbu jipprovdu b'mod aċċessorju assistenza fiskali fil-kuntest tal-attività prinċipali tagħhom.

79. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Gvern Ġermaniż diffiċilment jista' jsostni li, permezz tar-rekwiziti ta' kwalifiki professjonali li huwa jimponi fuq id-diretturi responsabbli mill-kumpanniji ta' konsulenza fiskali, il-legiżlazzjoni Ġermaniża tipprotegi b'mod sistematiku u koerenti lid-destinatarji ta' servizzi ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali.

80. Fi kwalunkwe każ, jekk, kif jirrizulta minn ġurisprudenza stabbilita, l-Istati Membri jibqgħu liberi li, f'sitwazzjoni mhux irregolata minn direttiva dwar ir-rikonoxximent reċiproku ta' diplomi, li jirregolaw l-eżerċizzju fit-territorju tagħhom ta' ċerti attivitajiet fl-interess tal-protezzjoni tal-konsumaturi u li konsegwentement jiddefinixxu d-diplomi, it-tagħlim, il-kwalifiki jew l-esperjenza professjonali neċessarja għal dan l-għan, madankollu, meta ċittadin ta' Stat Membru ieħor irid jeżerċita din l-attività, huma għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni t-titolu u l-esperjenza li huwa kiseb f'dan l-Istat Membru l-ieħor u jipparagunawha mat-tagħlim u mal-kwalifiki meħtieġa mil-legiżlazzjoni nazzjonali³³.

81. Il-legiżlazzjoni Ġermaniża ma tipprovdi il-possibbiltà li jittieħdu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-awtorizzazzjoni ta' kumpanniji ta' konsulenza fiskali sabiex tipprovi servizzi ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali, it-tagħlim u l-esperjenza professjonali tal-persuni li jmexxu jew jamminstrawha, jew tal-persunal tagħha, u għalhekk kif tirrileva l-Kummissjoni tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tiżgura l-protezzjoni tad-destinatarji tal-imsemmi servizzi.

82. Konsegwentement, jiena nqis li r-risposta għat-tielet domanda preliminari għandha tkun fis-sens li jiġi deċiż li l-Artikolu 56 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi legiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik fil-kawża prinċipali, li tissugġetta l-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali eżerċitata minn kumpannija ta' konsulenza fiskali legalment stabbilita fi Stat Membru ieħor fejn din l-attività ma hijiex irregolata għall-obbligu li din tal-aħħar tiġi rrikonoxxuta u li d-diretturi tagħha jkun maħtura konsulenti fiskali.

VI – Konkluzjoni

83. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari tal-Bundesfinanzhof bil-mod li ġej:

“L-Artikolu 56 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi legiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik fil-kawża prinċipali, li tissugġetta l-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali eżerċitata minn kumpannija ta' konsulenza fiskali legalment stabbilita fi Stat Membru ieħor fejn din l-attività ma hijiex irregolata għall-obbligu li din tal-aħħar tiġi rrikonoxxuta u li d-diretturi tagħha jkun maħtura konsulenti fiskali”.

33 — Ara b'mod partikolari, is-sentenzi Vlassopoulou (C-340/89, EU:C:1991:193, punti 20 sa 23); Aguirre Borrell *et* (C-104/91, EU:C:1992:202, punti 7 sa 16); Il-Kummissjoni vs Spanja (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), kif ukoll Peśla (C-345/08, EU:C:2009:771).