



Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

17 ta' Diċembru 2015*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Rikonossiment ta' kwalifiki professjonali —
Direttiva 2005/36/KE — Artikolu 5 — Libertà li jiġu pprovduti servizzi — Direttiva 2006/123/KE —
Artikoli 16 u 17(6) — Artikolu 56 TFUE — Kumpannija ta' konsulenza fiskali stabbilita fi Stat Membru
u li ttipprovdi servizzi fi Stat Membru ieħor — Leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tirrikjedi r-registrazzjoni
u r-rikonossiment tal-kumpanniji ta' konsulenza fiskali”

Fil-Kawża C-342/14,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa
mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja), permezz tad-deċiżjoni tal-
20 ta' Mejju 2014, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-16 ta' Lulju 2014, fil-proċedura

X-Steuerberatungsgesellschaft

vs

Finanzamt Hannover-Nord,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn L. Bay Larsen, President tat-Tielet Awla, li qed jaġixxi bħala President tar-Raba' Awla,
J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (Relatur) u K. Jürimäe, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Cruz Villalón,

Reġistratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-13 ta' Mejju 2015,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal X-Steuerberatungsgesellschaft, minn H.-P. Taplick, Belastingadviseur, u K. Hübner, Rechtsanwalt,
- għall-Finanzamt Hannover-Nord, minn S. Rechlin u B. Beckmann, bħala aġenti,
- għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u B. Beutler, bħala aġenti,
- għall-Gvern Olandiż, minn M. Bulterman, M. de Ree u B. Koopman, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Mölls u H. Støvlbæk, kif ukoll minn H. Tserepa-Lacombe, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ipprezentati fis-seduta tal-1 ta' Ottubru 2015, tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tas-7 ta' Settembru 2005, dwar ir-Rikonoxximent ta' Kwalifiki Professjonali (ĠU L 255, p. 22), kif emendata bir-Regolament tal-Kummissjoni (UE) Nru 623/2012, tal-11 ta' Lulju 2012 (ĠU L 180, p. 9, iktar 'il quddiem id-“Direttiva 2005/36”), tal-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-12 ta' Diċembru 2006, dwar is-servizzi fis-suq intern (ĠU L 376, p. 36) u tal-Artikolu 56 TFUE.
- 2 Din it-talba giet ipprezentata fil-kuntest ta' kawża bejn X-Steuerberatungsgesellschaft (iktar 'il quddiem “X”) u Finanzamt Hannover-Nord (ċentru tat-taxxi ta' Hannover-Nord, iktar 'il quddiem iċ-“ċentru tat-taxxi”) fir-rigward tar-rifjut ta' din tal-aħħar li tirrikonoxxi lil X bħala mandatarju ta' kumpannija fil-kuntest ta' proċedura ta' ffissar tat-taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva 2005/36

- 3 L-Artikolu 1 tad-Direttiva 2005/36, intitolat “Għan”, jipprevedi:

“Din id-Direttiva tistabbilixxi regoli skond liema Stat Membru li jissoġġetta 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 [...] u li jippermettu li persuna li jkollha dawk il-kwalifiki teżerċita l-istess professjoni hemmhekk, għal aċċess għal u eżerċizzju ta' dik il-professjoni.”

- 4 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva, intitolat “Skop”, 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 jeżerċitaw 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 Taht it-Titolu II tal-istess direttiva, intitolat “Il-libertà li jiġu provduti servizzi”, jinsab l-Artikolu 5 ta' din l-istess direttiva, intitolat “Il-prinċipju tal-libertà li jiġu provduti servizzi”. Dan l-Artikolu 5 jiddisponi:

“1. [...] [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 jeżerċita l-istess professjoni hemmhekk (minn hawn 'il quddiem imsejjaħ l-'Istat Membru ta' stabbiliment'), u

(b) fejn il-fornitur tas-servizz jibdel il-pajjiż, jekk ikun eżerċita 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 jeżerċita, fuq bażi temporanja u ta' kultant, il-professjoni msemmija fil-paragrafu 1.

[...]"

Id-Direttiva 2006/123

6 L-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123, intitolat "Libertà tal-provvista ta' servizzi", jipprevedi, fil-paragrafi 1 u 2 tiegħu:

"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.

[...]

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:

[...]"

7 Skont l-Artikolu 17 ta' din id-direttiva, intitolat "Derogi addizzjonali mill-libertà li jiġu provduti servizzi":

"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;

[...]"

Id-dritt Ġermaniż

8 Skont l-Artikolu 80(5) tal-Kodiċi fiskali Ġermaniż (Abgabenordnung), fil-verżjoni tiegħu fis-seħh fid-data tal-fatti tal-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi fiskali"), jekk l-aġenti u l-konsulenti jipprovdu b'mod professjonali assistenza fil-qasam fiskali mingħajr ma jkunu awtorizzati, dawn ma għandhomx jithallew jirrappreżentaw jew jassistu il-mandatarji jew il-klijenti tagħhom quddiem l-awtorità fiskali.

9 Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 2 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, p. 2735), fil-verżjoni tagħha fis-sehħ fid-data tal-fatti tal-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-konsulenti fiskali"), tipprevedi li attività ta' assistenza fil-qasam fiskali tista' tkun eżerċitata b'mod 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-ġurament,

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 fil-qasam fiskali eżerċitata b'mod temporanju u okkażjonali hija rregolata mill-Artikolu 3a tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, intiż sabiex jimplementa d-Direttiva 2005/36 f'dak li jirrigwarda l-assistenza professjonali fil-qasam fiskali fil-Ġermanja minn persuni u gruppi ta' Stat Membru ieħor. Dan l-artikolu huwa għalhekk ifformulat:

"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 jipprovdu, 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 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. [...]

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.

[...]

Id-dikjarazzjoni għandha tinkludi d-dettalji li ġejjin:

[...]

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,

[...]"

12 L-ewwel sentenza tal-Artikolu 5(1) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali tipprevedi:

"Il-persuni u gruppi professjonali li ma humiex fost dawk imsemmija fl-Artikoli 3, 3a [...] ma humiex awtorizzati jeżerċitaw assistenza professjonali fil-qasam fiskali u ma jistgħux jipprovdu konsulenza fil-qasam fiskali b'mod professjonali."

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

"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."

14 Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 35(1) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, huma biss dawk li għaddew mill-eżami ta' konsulent fiskali jew li ġew eżentati minn dan l-eżami li jistgħu jinhatru bħala konsulent fiskali.

Il-fatti tal-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li X hija kumpannija b'kapital azzjonarju tad-dritt Brittaniku li għandha s-sede tagħha fir-Renju Unit u s-sussidjarji fil-Belġju u fil-Pajjiżi l-Baxxi. Hija għandha bħala l-għan tal-kumpannija, il-konsulenza fiskali u l-kontabbiltà. Hija mhux rikonoxxuta bħala kumpannija ta' konsulenza fiskali fis-sens tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali.

16 X tipprovdi konsulenza fil-qasam fiskali lil diversi mandatarji stabbiliti fil-Ġermanja, u tiżgura r-rappreżentazzjoni tagħhom fi proċeduri amministrattivi fiskali. Għall-ispedizzjonijiet postali hija hatret bħala rappreżentant li jirċievi n-notifiki lil A Ltd, imprima ta' servizzi ta' uffiċċju stabbilita fil-Ġermanja.

17 X ipparteċipat fil-preparazzjoni tad-dikjazzjoni tat-taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ tal-kumpannija C Ltd, stabbilita fil-Ġermanja, fir-rigward tas-sena 2010. Din id-dikjarazzjoni waslet għand l-awtorità fiskali fil-bidu tas-sena 2012. Permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' Marzu 2012, din tal-aħħar irrifjutat li tirrikonoxxi lil X bħala aġent ta' C Ltd għall-proċedura ta' ffinanzjar tat-taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ għas-sena 2010 skont l-Artikolu 80(5) tal-Kodiċi fiskali. Il-motiv indikat kien li X ma setgħetx tkun awtorizzata sabiex tipprovdi assistenza fil-qasam fiskali b'mod professjonali.

18 X ressqet il-kawża quddiem il-Finanzgericht Niedersachsen (qorti tal-finanzi ta' Niedersachsen, il-Ġermanja) li ħadet dan ir-rikors.

19 Adita b'rikors għal "Revizjoni" ipprezentat minn X, il-qorti nazzjonali kkonstatat li l-kundizzjonijiet tal-Artikolu 80(5) tal-Kodiċi fiskali li jiġġustifikaw li X ma tkunx permessa li tintervjeni bħala aġent quddiem l-awtorità fiskali ġew issodisfatti. Fil-fatt, X ma hijiex awtorizzata tipprovdi assistenza fil-qasam fiskali b'mod professjonali la skont l-Artikolu 3(3) tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, u lanqas

skont l-Artikolu 3a ta' din. Madankollu, peress li X tibbaża ruħha b'mod partikolari fuq l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36, l-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123 u l-Artikolu 56 TFUE, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk X tistax direttament tinvoka b'suċċess dawn id-dispożizzjonijiet.

- 20 Din il-qorti tispjega li hija mhassba dwar is-sitwazzjoni ta' kumpannija ta' konsulenza fiskali, ikkostitwita b'mod konformi mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, li tiżviluppa, fl-Istat Membru fejn hija għandha l-post tan-negozju tagħha u fejn l-attività ta' konsultazzjoni fiskali ma hijiex irregolata, dikjarazzjoni fiskali għal destinatarju fi Stat Membru ieħor u tittrażmetti din id-dikjarazzjoni lill-awtorità fiskali ta' din tal-aħħar, li fiha d-dispożizzjonijiet nazzjonali jipprevedu għar-regolamentazzjoni ta' din l-attività.
- 21 Hija tippreċiża li l-Finanzgericht Niedersachsen (qorti tal-finanzi ta' Niedersachsen) għadha ma ddeterminatx jekk X effettivament ipprovdietx is-servizz inkwistjoni fl-Istat Membru fejn hija stabbilita, jiġifieri r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi, jew jekk hija hijiex wkoll stabbilita fl-Istat Membru tad-destinatarju ta' dan is-servizz, jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja.
- 22 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li din iċ-ċirkustanza ma tipprekludix rinviju għal deċiżjoni preliminari. Fil-fatt, indipendentement mill-fatt li hija nnifisha ma tistax tagħmel il-konstatazzjonijiet tal-fatti li huma nieqsa f'dan l-istadju tal-proċeduri, huwa possibbli li l-Finanzgericht Niedersachsen (qorti tal-finanzi ta' Niedersachsen), li lilha tappartjeni li tikkonstata l-fatti, tqis li X ipprovdiet is-servizz inkwistjoni fil-Pajjiżi l-Baxxi u li ma hijiex stabbilita fil-Ġermanja. It-tweġibiet mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja għall-kwistjonijiet ta' liġi mqajma jippermettu b'dan il-mod li jiġi ddeterminat, minn naħa, jekk il-Niedersachsen Finanzgericht (qorti tal-finanzi ta' Niedersachsen) għandhiex twettaq konstatazzjonijiet u, min-naħa l-oħra, fejn applikabbli, is-suġġett ta' dawn.
- 23 Fir-rigward tal-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, minn naħa, dwar il-kwistjoni jekk din id-dispożizzjoni hijiex effettivament applikabbli għal kumpannija li hija fornitur ta' servizzi. Il-fatt li l-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva jipprevedi applikazzjoni ta' din biss għaċ-ċittadini u mhux għall-kumpanniji jista' jwassal għal oppożizzjoni fil-konfront ta' dan. Madankollu, jista' jkun meħtieġ li jiġu kkunsidrati f'dan ir-rigward il-persuni responsabbli mill-amministrazzjoni tal-kumpannija kkonċernata.
- 24 Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk benefiċċju li jaqa' taħt l-eżerċizzju ta' professjoni rregolata fl-Istat Membru ospitanti, iżda li hija mwettqa mingħajr qsim tal-fruntiera fizika mill-persuni li qed jaġixxu f'isem il-kumpannija inkwistjoni, hijiex koperta mill-Artikolu 5 ta' din id-direttiva.
- 25 Għal dak li jirrigwarda l-Artikolu 16 tad-Direttiva 2006/123, il-qorti tar-rinviju tosserva li, jekk il-kumpannija ta' konsulenza fiskali tipprovdi s-servizz fl-Istat Membru li fih hija stabbilita, applikazzjoni ta' dan l-artikolu tista', skont l-ifformular ta' dan, tiġi eskluża. Fil-fatt, skont dan l-artikolu, l-Istati Membri għandhom jirrispettaw id-dritt tal-fornituri li jipprovdu servizzi fi Stat Membru ieħor għajr dak fejn gew stabbiliti. Is-servizzi pprovduti fit-territorju tal-Istat Membru ta' stabbiliment għalhekk ma għandhomx konsegwentement ikunu koperti mill-istess artikolu.
- 26 Jekk, madankollu, kumpannija ta' konsulenza fiskali tipprovdi servizzi fi Stat Membru ieħor differenti għal dak li fih tkun stabbilita, l-Artikolu 16 ta' din id-direttiva jista', skont l-Artikolu 17(6) tiegħu, ma jkunx applikabbli għalihom peress li fl-Istat Membru fejn is-servizz huwa pprovdut l-attività ta' konsulenza fiskali hija rriżervata għal professjoni partikolari.
- 27 Fir-rigward tal-Artikolu 56 TFUE, il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxi restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi. Fil-fatt, din il-leġiżlazzjoni ma tippermettix li kumpannija kkostitwita b'mod konformi mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru ieħor, li għandha s-sede tagħha f'dak l-Istat u li r-responsabbiltà tal-amministrazzjoni tagħha ma hijiex ir-responsabbiltà ta' konsulenti fiskali, tiġi rikonoxxuta fil-Ġermanja bħala kumpannija ta' konsulenza fiskali u tista' liberament tipprovdi b'mod professjonali assistenza fil-qasam fiskali. Tali rikonoxximent

jippresupponi fil-fatt li tintwera li r-responsabbiltà għall-amministrazzjoni tal-kumpannija hija tal-konsulenti fiskali, peress li hija biss persuna wahda li tkun għaddiet mill-eżami ta' konsulent fiskali jew li hija eżenti minn dan l-eżami li tista' tinħatar bħala konsulent fiskali.

- 28 Din il-qorti żżid li kumpannija li ma għandha l-ebda awtorizzazzjoni li teżercita assistenza professjonali fil-qasam fiskali tista' l-iktar, skont l-Artikolu 3a tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, tkun awtorizzata tipprovdi, b'mod temporanju u okkażjonali, assistenza fil-qasam fiskali fit-territorju tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja. Din id-dispożizzjoni ma tkoprix biss is-servizzi li kumpannija tipprovdi f'Stat Membru ieħor, mingħajr ma l-persuni li jaġixxu għan-nom tal-kumpannija jkollhom imorru fit-territorju tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja.
- 29 Il-qorti tar-rinviju għalhekk tistaqsi jekk din ir-restrizzjoni fuq il-libertà li jiġu pprovduti servizzi hijiex iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Hija tikkunsidra li tali ġustifikazzjoni tista' tinsab fin-neċessità li tiġi żgurata l-konformità mal-leġiżlazzjoni fiskali u l-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali, li preċiżament tikkostitwixxi l-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali. B'mod partikolari, il-limitazzjoni għal ċertu nies jew kumpanniji ddeterminata mill-aċċess għall-attività ta' konsulenza fiskali hija intiża sabiex tiżgura lill-persuni taxxabbli assistenza kwalifikata fit-twettiq tal-obbligi tat-taxxa tagħhom.
- 30 Barra minn hekk, din il-qorti tosserva li l-persuni taxxabbli għandhom ukoll jiġu protetti kontra d-danni li jistgħu jirriżultaw mill-pariri mogħtija fil-qasam fiskali minn persuni li ma għandhomx il-kwalifiki professjonali jew personali meħtieġa sabiex jaġhmlu dan. L-awtorizzazzjoni prevista fl-Artikolu 3 tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali konsegwentement tikkontribwixxi għall-protezzjoni tal-interessi tal-persuni taxxabbli li lilhom huma pprovduti, bħala konsumaturi, is-servizzi ta' konsulenza.
- 31 Il-qorti tar-rinviju tqis ukoll li, fid-dawl tal-komplessità tad-dritt fiskali Ġermaniż u tal-bidliet kostanti fir-regoli tat-taxxa, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tidher xierqa u neċessarja sabiex tilhaq l-għanijiet imsemmija iktar 'il fuq.
- 32 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:
- “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 tipprovdi 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 wiehed miż-żewġ Stati Membri hija tipprovdi 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?”

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

- 33 Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tqajjem il-kwistjoni preliminari dwar jekk provvista ta' servizzi bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali taqax taht l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36, l-Artikolu 16(1) u (2) tad-Direttiva 2006/123 u/jew l-Artikolu 56 TFUE.
- 34 Hekk kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, id-domandi jitilqu mill-premessa li X tipprovdi, mill-Pajjiżi l-Baxxi u mingħajr ma l-persuni li jaġixxu għan-nom tal-kumpannija jkollhom imorru fit-territorju tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, assistenza professjonali fil-qasam fiskali għall-klijenti fil-Ġermanja.
- 35 Issa għandu jiġi osservat, minn naħa, li tali provvista ta' servizzi ma taqax taht l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36. Fil-fatt, il-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu espleċitament jipprovdi li d-dispożizzjonijiet tat-Titolu II ta' din id-direttiva, inkluż dan l-Artikolu 5, għandhom japplikaw biss fejn il-fornitur imur fit-territorju tal-Istat Membru ospitanti. Dan ma jkunx il-każ fir-rigward ta' provvista ta' servizzi, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 36 Min-naħa l-oħra, fir-rigward tal-Artikolu 16(1) u (2) tad-Direttiva 2006/123, għandu jidfakkar li, bis-saħħa tal-Artikolu 17(6) ta' dan, l-Artikolu 16 ta' din id-direttiva f'kull każ, ma japplikax għall-kwistjonijiet koperti mit-Titolu II tad-Direttiva 2005/36 u lanqas għar-rekwiżiti fis-sehħ fl-Istat Membru fejn jiġi pprovdut is-servizz, li jirriżervaw attività għal professjoni partikolari.
- 37 Hekk kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, leġislazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tiddefinixxi l-kundizzjonijiet ta' aċċess għall-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali u tipprobixxi lil dawk li ma jissodisfawx dawn il-kundizzjonijiet milli jeżerċitaw din l-attività. Hija għalhekk għandha tiġi kkunsidrata bħala li tirriżerva attività għal professjoni partikolari fis-sens tal-Artikolu 17(6) tad-Direttiva 2006/123.
- 38 F'dawn iċ-ċirkustanzi, hekk kif irrilevat mill-Avukat Ġenerali fil-punt 53 tal-konklużjonijiet tiegħu, ir-rekwiżiti li jirriżultaw minn tali leġislazzjoni jaqgħu taht l-esklużjoni tal-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 16 ta' din id-direttiva, previst fl-Artikolu 17(6) ta' din.
- 39 Din l-interpretazzjoni ma tistax tiġi kkontestata mill-fatt li, hekk kif jirriżulta mill-punt 35 ta' din is-sentenza, provvista ta' servizzi bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma taqax taht it-Titolu II tad-Direttiva 2005/36. Fil-fatt, kif ikkonfermat mill-ifformular tal-Artikolu 17(6) tad-Direttiva 2006/123, l-esklużjoni prevista taht din id-dispożizzjoni ma hijiex limitata biss għall-oqsma koperti minn dan it-Titolu II.
- 40 Minn dan isegwi li provvista ta' servizzi bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma taqa' la taht l-Artikolu 5 tad-Direttiva 2005/36 u lanqas taht l-Artikolu 16(1) u (2) tad-Direttiva 2006/123.
- 41 Min-naħa l-oħra, servizz bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li huwa ta' natura transkonfinali, jirriżulta mill-Artikolu 56 TFUE (ara, b'analogija, is-sentenza OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, punt 68).
- 42 F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li tingħata risposta biss għat-tielet domanda.

Fuq it-tielet domanda

- 43 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 56 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġislazzjoni ta' Stat Membru, li tiddefinixxi l-kundizzjonijiet ta' aċċess għall-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali, tirrestringi l-libertà li jiġu pprovduti servizzi ta' kumpannija ta' konsulenza fiskali, ikkostitwita b'mod konformi mal-leġislazzjoni ta' Stat Membru ieħor fejn din il-kumpannija giet stabbilita, li tistabbilixxi, f'dan l-aħħar Stat Membru fejn l-attività ta' konsulenza fiskali ma hijiex irregolata, dikjarazzjoni fiskali għal destinatarju f'dan l-ewwel Stat Membru u tibgħatha lill-awtorità fiskali ta' dan.
- 44 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li, fl-assenza ta' armonizzazzjoni tal-kundizzjonijiet ta' aċċess għal professjoni, l-Istati Membri għandhom id-dritt jiddefinixxu l-konnoxxenzi u l-kwalifiki neċessarji sabiex tiġi eżerċitata din il-professjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 45 Peress li l-kundizzjonijiet ta' aċċess għall-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali ma humiex, f'dan il-mument, suġġetti għal armonizzazzjoni fil-livell tal-Unjoni, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti sabiex jiddefinixxu dawn il-kundizzjonijiet (ara, b'analogija, is-sentenza Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punt 49).
- 46 Minn dan jirriżulta li, f'dan il-każ, id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix li l-leġislazzjoni Ġermaniża tissugġetta l-aċċess għal din l-attività għall-pussess tal-konnoxxenzi u tal-kwalifiki meqjusa bħala neċessarji (ara, b'analogija, is-sentenza Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punt 50).
- 47 Madankollu, xorta jibqa' l-fatt li l-Istati Membri għandhom jeżerċitaw il-kompetenzi tagħhom f'dan il-qasam bl-osservanza tal-libertajiet fundamentali żgurati mit-Trattat FUE (sentenza Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punt 51 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 48 Fir-rigward tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi, jirriżulta minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li l-Artikolu 56 TFUE ma jirrikjedix biss l-eliminazzjoni ta' kull diskriminazzjoni fil-konfront tal-fornituri ta' servizzi minhabba n-nazzjonalità tagħhom, jew minhabba 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 ohra, meta hija tali li tipprojbixxi, li tfixx, jew li tirrendi inqas attraenti l-attivitajiet tal-fornitur stabbilit fi Stat Membru ieħor, fejn huwa jipprovdni servizzi analogi (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punt 44).
- 49 Hekk kif sostna l-Avukat Ġenerali fil-punti 66 u 67 tal-konklużjonijiet tiegħu, leġislazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-libertà li jiġu pprovduti servizzi. Fil-fatt, billi tissugġetta l-eżerċizzju minn kumpannija ta' konsulenza fiskali, tal-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali għal sistema ta' awtorizzazzjoni minn qabel, awtorizzazzjoni li hija nnifisha suġġetta għall-kwalifika professjonali xierqa tad-diretturi tagħha, din il-leġislazzjoni tipprojbixxi kull possibbiltà għal kumpannija ta' konsulenza fiskali stabbilita fi Stat Membru ieħor fejn din l-attività hija legalment eżerċitata mingħajr ma hija rregolata milli tipprovdni s-servizzi tagħha fil-Ġermanja.
- 50 Huwa minnu li kumpannija ta' konsulenza fiskali li ma għandha l-ebda awtorizzazzjoni li teżerċita assistenza professjonali fil-qasam fiskali tista', skont l-Artikolu 3a tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, tingħata l-awtorizzazzjoni li tipprovdni, b'mod temporanju u okkażjonali, assistenza fil-qasam fiskali fuq it-territorju tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja.
- 51 Madankollu, jirriżulta mill-preċiżazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, imsemmija fil-punt 28 ta' din is-sentenza, li dan l-artikolu ma japplikax għal provvista ta' servizzi, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li ma timplikax li l-fornitur ta' servizzi jmur fl-Istat Membru ospitanti.

- 52 Fir-rigward tal-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni stabbilita minn leġislazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hija ġurisprudenza stabbilita li miżuri nazzjonali li jistgħu jfixxlu jew jirrendu inqas attraenti l-eżerċizzju tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat jistgħu jkunu ammessi biss bil-kundizzjoni li jsegwu għan ta' interess ġenerali, li jkunu adegwati sabiex jiggwarantixxu li jintlaħaq dan l-għan, u li ma jeċċedux dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan segwit (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punt 50).
- 53 B'mod ġenerali, għandu jiġi rrilevat li l-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali u l-protezzjoni tal-konsumaturi, li, hekk kif jirriżulta mid-deċizzjoni tar-rinviju, jikkostitwixxu għanijiet imfittxija mil-leġislazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huma għanijiet inklużi fost dawk li jistgħu jitqiesu li huma raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali li jistgħu jiġġustifikaw restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovduti servizzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punt 51 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll Il-Kummissjoni vs Spanja, C-678/11, EU:C:2014:2434, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 54 Madankollu, jirriżulta minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li huma l-awtoritajiet nazzjonali li għandhom jiżguraw b'mod partikolari li l-kwalifiki miksuba fi Stati Membri oħra jiġu rrikonoxxuti bil-valur ġust tagħhom u li jittieħdu debitament inkunsiderazzjoni (ara s-sentenza Peñarroja Fa, C-372/09 u C-373/09, EU:C:2011:156, punt 58 u ġurisprudenza ċċitata).
- 55 Madankollu, f'dan il-każ, ma jirriżultax mill-fajl quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja li, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi li ma jinvolvuq qsim tal-fruntiera fizika mill-fornitur tas-servizzi jew mill-persuni li jaġixxu fisimha, il-leġislazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tippermetti li jiġu rrikonoxxuti fil-valur ġust tagħhom u debitament tiegħu inkunsiderazzjoni kwalifika fil-qasam tal-assistenza professjonali fil-qasam fiskali miksuba minn dan il-fornitur ta' servizzi jew minn dawn il-persuni fi Stat Membru ieħor.
- 56 Ċertament, l-obbligu ta' forniture ta' servizzi ta' assistenza professjonali fil-qasam tat-taxxa, bħal X, li jipproċedi għal sempliċi dikjarazzjoni minn qabel lill-awtoritajiet tal-Istat Membru li fih l-aċċess għall-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali huwa rregolat u fejn dan il-fornitur ta' servizzi jkun bihsiebu jipprovdi tali servizzi, tal-intenzjoni tiegħu f'dan ir-rigward, bħala prinċipju ma jistax jitqies bħala li jmur lil hinn minn dak li hu mehtieg biex jinkisbu l-għanijiet ta' prevenzjoni tal-evażjoni fiskali u tal-protezzjoni tal-konsumaturi, li huma mfittxija minn leġislazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Tali obbligu jkun tali li jippermetti li dawk l-awtoritajiet li jwettqu l-verifika tal-kwalifika miksuba, fejn mill-esperjenza jkun mehtieg, minn dan il-fornitur, jew mill-persuni fiżiċi li jipprovdu s-servizz ikkonċernat għal dan, fi Stati Membri oħra, fil-qasam partikolari tat-tassazzjoni li fih l-istess forniture għandu l-intenzjoni li jeżerċita l-attività tiegħu (ara, b'analoġija, is-sentenza Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, punti 57 u 58 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 57 Madankollu, hekk kif jirriżulta mill-punt 28 ta' din is-sentenza, id-dispożizzjoni li tippermetti, skont l-awtorità tat-taxxa u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, tali rikonnoxximent u tali teħid inkunsiderazzjoni, jiġifieri l-Artikolu 3a tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, ma hijiex, skont il-preċiżazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, applikabbli għal tali provvista ta' servizzi.
- 58 Barra minn hekk, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-awtoritajiet ta' Stat Membru ma jistgħux, fi kwalunkwe każ, validament joġġezzjonaw lil forniture ta' servizzi, bħal X, nuqqas ta' osservanza eventwali tar-regoli previsti minn id-dispożizzjoni bhall-Artikolu 3a tal-Liġi dwar il-konsulenti fiskali, peress li l-modalitajiet ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ma kinux ċari fil-fehma tagħha.
- 59 Fil-fatt, il-prinċipju ta' ċertezza legali jehtieg, b'mod partikolari, li r-regoli ta' dritt ikunu ċari, preċiżi u prevedibbli fl-effetti tagħhom, b'mod partikolari meta huma jistgħu jkollhom konsegwenzi sfavorevoli fuq l-individwi u l-imprizi (ara s-sentenza Berlington Hungary *et*, C-98/14, EU:C:2015:386, punt 77 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 60 Konsegwentement, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li l-Artikolu 56 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, li tiddefinixxi l-kundizzjonijiet ta' aċċess għall-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali, tirrestringi l-libertà li jiġu pprovduti servizzi ta' kumpannija ta' konsulenza fiskali, ikkostitwita b'mod konformi mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru iehor fejn din il-kumpannija għet stabbilita, li tistabbilixxi, f'dan l-aħħar Stat Membru fejn l-attività ta' konsulenza fiskali ma hijiex irregolata, dikjarazzjoni fiskali għal destinatarju f'dan l-ewwel Stat Membru u tibgħatha lill-awtorità fiskali ta' dan, mingħajr ma l-kwalifika miksuba minn din il-kumpannija, jew mill-persuni fiżiċi li jwettqu għal din il-provvista ta' servizzi ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali, fi Stati Membri oħra tiġi rikonoxxuta fil-valur ġust tagħha u debitament meħuda inkunsiderazzjoni.

Fuq l-ispejjeż

- 61 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 56 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru, li tiddefinixxi l-kundizzjonijiet ta' aċċess għall-attività ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali, tirrestringi l-libertà li jiġu pprovduti servizzi ta' kumpannija ta' konsulenza fiskali, ikkostitwita b'mod konformi mal-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru iehor fejn din il-kumpannija għet stabbilita, li tistabbilixxi, f'dan l-aħħar Stat Membru fejn l-attività ta' konsulenza fiskali ma hijiex irregolata, dikjarazzjoni fiskali għal destinatarju f'dan l-ewwel Stat Membru u tibgħatha lill-awtorità fiskali ta' dan, mingħajr ma l-kwalifika miksuba minn din il-kumpannija, jew mill-persuni fiżiċi li jwettqu għal din il-provvista ta' servizzi ta' assistenza professjonali fil-qasam fiskali, fi Stati Membri oħra tiġi rikonoxxuta fil-valur ġust tagħha u debitament meħuda inkunsiderazzjoni.

Firem