



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
PEDRA CRUZA VILLALÓNA  
przedstawiona w dniu 1 października 2015 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-342/14**

**X-Steuerberatungsgesellschaft  
przeciwko  
Finanzamt Hannover-Nord**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Swoboda świadczenia usług — Artykuł 56 TFUE — Dyrektywa 2006/123/WE —  
Uznawanie kwalifikacji zawodowych — Dyrektywa 2005/36/WE — Spółka doradztwa podatkowego  
utworzona w państwie członkowskim i świadcząca usługi w innym państwie członkowskim —  
Uregulowania krajowe uzależniające wykonywanie działalności spółki doradztwa podatkowego od  
obowiązku uznania i od spełnienia wymagań dotyczących kwalifikacji zawodowych osób  
zarządzających spółką

1. Spór w niniejszej sprawie w postępowaniu głównym dotyczy odmowy przez niemiecki organ administracji podatkowej udzielenia zezwolenia spółce doradztwa podatkowego utworzonej zgodnie z prawem w innym państwie członkowskim, w tym przypadku w Królestwie Niderlandów, na wykonywanie działalności w stosunku do klientów z siedzibą w Niemczech. Wspomniana działalność, która nie jest działalnością regulowaną w Niderlandach, może być wykonywana w Niemczech przez spółkę doradztwa podatkowego jedynie pod warunkiem, że spółka ta została uznana, co wiąże się z tym, że osoby nią kierujące zostały mianowane i zdały egzamin na doradcę podatkowego.
2. Zajmująca się doradztwem spółka, w sprawie której toczy się postępowanie główne, kwestionuje tę odmowę, powołując się na art. 5 dyrektywy 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych<sup>2</sup>, art. 16 dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym<sup>3</sup> oraz art. 56 TFUE, co spowodowało, że sąd odsyłający przedstawił Trybunałowi trzy pytania prejudycjalne dotyczące wykładni wspomnianych przepisów.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 255, s. 22.

3 — Dz.U. L 376, s. 36.

## I – Ramy prawne

### A – Prawo Unii

#### 1. Dyrektywa 2005/36

#### 3. Artykuł 1 dyrektywy 2005/36 określa jej cel w następujący sposób:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia zasady, na podstawie których każde państwo członkowskie, które uzależnia dostęp do zawodu regulowanego lub jego wykonywanie na swoim terytorium od posiadania szczególnych kwalifikacji zawodowych (zwane dalej »przyjmującym państwem członkowskim«) uznaje, dla celów dostępu do tego zawodu i jego wykonywania, kwalifikacje zawodowe uzyskane w innym lub innych państwach członkowskich (zwanym dalej »rodzimy państwem członkowskim«), które umożliwiają posiadaczowi wymienionych kwalifikacji wykonywanie w tych państwach tego samego zawodu”.

#### 4. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2005/36 określa zakres jej stosowania w następujący sposób:

„Niniejszą dyrektywę stosuje się wobec wszystkich obywateli państw członkowskich, zamierzających wykonywać zawód regulowany w państwie członkowskim innym niż to, w którym uzyskali kwalifikacje zawodowe, zarówno jako osoba pracująca na własny rachunek, w tym jako osoba wykonująca wolny zawód, jak też jako pracownik najemny”.

#### 5. Artykuł 5 dyrektywy 2005/36 stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla szczególnych przepisów prawa wspólnotowego, jak również przepisów art. 6 i 7 niniejszej dyrektywy, państwa członkowskie nie wprowadzają ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług w innym państwie członkowskim, które w jakikolwiek sposób byłyby związane z kwalifikacjami zawodowymi:

- a) jeżeli usługodawca prowadzi zgodną z prawem działalność w zakresie tego samego zawodu w innym państwie członkowskim (zwanym dalej »państwem członkowskim siedziby«), oraz
- b) w przypadku przeniesienia się usługodawcy, jeżeli wykonywał zawód w państwie członkowskim siedziby przez co najmniej dwa lata w okresie dziesięciu lat poprzedzających świadczenie usług, jeżeli dany zawód nie jest w tym państwie członkowskim regulowany. Wymóg dotyczący wykonywania zawodu przez okres dwóch lat nie obowiązuje, jeżeli zawód lub kształcenie prowadzące do zdobycia zawodu są regulowane.

2. Przepisy niniejszego tytułu obowiązują jedynie w przypadku przeniesienia się usługodawcy na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego w celu tymczasowego i okazjonalnego wykonywania zawodu, o którym mowa w ust. 1.

Tymczasowy i okazjonalny charakter świadczenia usług podlega każdorazowo indywidualnej ocenie, przy uwzględnieniu przede wszystkim jego długości, częstotliwości, regularności i ciągłości.

3. Usługodawca, który przeniósł się do innego państwa członkowskiego, podlega przepisom dotyczącym wykonywania zawodu, mającym charakter zawodowy, ustawowy lub administracyjny regulującym kwestie bezpośrednio powiązane z kwalifikacjami zawodowymi, takimi jak definicja zawodu, używanie tytułów zawodowych i poważne uchybienia zawodowe, w sposób bezpośredni i szczególnie związane z ochroną i bezpieczeństwem konsumentów, jak również przepisom dyscyplinarnym, które obowiązują w przyjmującym państwie członkowskim osoby wykonujące ten sam zawód”.

2. Dyrektywa 2006/123

6. Artykuł 16 ust. 1–3 dyrektywy 2006/123 stanowi:

„1. Państwa członkowskie uznają prawo usługodawców do świadczenia usług w państwie członkowskim innym niż to, w którym prowadzą oni przedsiębiorstwo.

Państwo członkowskie, w którym świadczona jest usługa, zapewnia możliwość swobodnego podjęcia i prowadzenia działalności usługowej na swoim terytorium. Państwa członkowskie nie uzależniają możliwości podejmowania lub prowadzenia działalności usługowej na ich terytorium od spełnienia wymogów sprzecznych z następującymi zasadami:

- a) niedyskryminacja: wymóg nie może ani bezpośrednio, ani pośrednio dyskryminować ze względu na przynależność państwową, lub w przypadku osób prawnych ze względu na państwo członkowskie, w którym prowadzą przedsiębiorstwo;
- b) konieczność: wymóg musi być uzasadniony względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego, zdrowia publicznego lub ochrony środowiska naturalnego;
- c) proporcjonalność: wymóg musi być odpowiedni dla osiągnięcia wyznaczonego celu i nie może wykraczać poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia.

2. Państwa członkowskie nie mogą ograniczać swobody świadczenia usług przez usługodawcę prowadzącego przedsiębiorstwo w innym państwie członkowskim, poprzez nałożenie któregokolwiek z następujących wymogów:

- a) obowiązek prowadzenia przez usługodawcę przedsiębiorstwa na ich terytorium;
- b) obowiązek uzyskania przez usługodawcę zezwolenia od ich właściwych organów, w tym wpisu do rejestru lub rejestracji w zrzeszeniu lub stowarzyszeniu zawodowym na ich terytorium, z wyjątkiem przypadków przewidzianych w niniejszej dyrektywie lub innych aktach prawa wspólnotowego;
- c) zakaz tworzenia przez usługodawcę określonej formy lub rodzaju infrastruktury na ich terytorium, w tym biura lub kancelarii, które są usługodawcy potrzebne w celu świadczenia danych usług;
- d) stosowanie szczególnych uzgodnień umownych między usługodawcą a usługobiorcą, które zapobiegają świadczeniu usług przez osoby prowadzące działalność na własny rachunek lub takie świadczenie ograniczają;
- e) obowiązek posiadania przez usługodawcę dokumentu tożsamości wydanego przez właściwe organy, dotyczącego prowadzenia działalności usługowej.

- f) wymogi, z wyjątkiem tych, które są konieczne do ochrony zdrowia i bezpieczeństwa w pracy, wpływające na używanie sprzętu i materiałów stanowiących integralną część świadczonej usługi;
- g) ograniczenia swobody świadczenia usług określone w art. 19.

3. Przepisy niniejszego artykułu nie stanowią przeszkody dla państwa członkowskiego, do którego usługodawca udaje się w celu świadczenia usługi, do nałożenia wymogów w odniesieniu do świadczenia działalności usługowej, gdy są one uzasadnione względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego, zdrowia publicznego lub ochrony środowiska naturalnego, zgodnie z ust. 1. Ponadto przepisy te nie stanowią również przeszkody dla tego państwa członkowskiego w stosowaniu, zgodnie z prawem wspólnotowym, własnych zasad dotyczących warunków zatrudnienia, w tym zasad określonych w układach zbiorowych.

[...]”.

7. Artykuł 17 dyrektywy 2006/123, który ustanawia dodatkowe odstępstwa od swobody świadczenia usług, stanowi:

„Artykuł 16 nie ma zastosowania do:

[...]

- 6) zagadnień objętych przepisami tytułu II dyrektywy 2005/36[...] wraz z wymogami państw członkowskich, w których usługi są świadczone, które zastrzegają daną działalność dla przedstawicieli konkretnego zawodu;

[...]”.

#### B – Prawo niemieckie

8. Zgodnie § 80 ust. 5 Abgabenordnung (niemieckiego kodeksu podatkowego), w wersji obowiązującej w czasie wystąpienia okoliczności, które legły u podstaw sprawy w postępowaniu głównym, nie uznaje się pełnomocników i doradców, jeżeli świadczą oni zawodowo pomoc w sprawach podatkowych, nie mając do tego uprawnień.

9. Paragraf 2 zdanie pierwsze Steuerberatungsgesetz (ustawy o doradcach podatkowych)<sup>4</sup>, w wersji obowiązującej w czasie wystąpienia okoliczności, które legły u podstaw sprawy w postępowaniu głównym, stanowi, że pomoc w sprawach podatkowych może być zawodowo świadczona jedynie przez osoby i stowarzyszenia, które są do tego uprawnione.

10. Zgodnie z § 3 ustawy o doradcach podatkowych do zawodowego świadczenia pomocy w sprawach podatkowych uprawnieni są:

- „1) doradcy podatkowi, pełnomocnicy podatkowi, adwokaci, europejscy adwokaci, biegli rewidenci i rewidenci ksiąg handlowych,
- 2) spółki partnerskie, których partnerzy należą wyłącznie do kręgu osób wymienionych w pkt 1,
- 3) spółki doradztwa podatkowego, spółki adwokackie, spółki audytorskie i spółki zajmujące się rewizją ksiąg handlowych”.

4 — BGBl. 1975 I, s. 2735.

11. Tymczasowe i okazjonalne świadczenie pomocy w sprawach podatkowych jest uregulowane w § 3a ustawy o doradcach podatkowych, który ma na celu wdrożenie w odpowiedniej dziedzinie dyrektywy 2005/36. Ma on następujące brzmienie:

„1. Osoby, które prowadzą działalność zawodową w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym [z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3)], lub w Szwajcarii i tam w sposób uprawniony świadczą zawodowo pomoc w sprawach podatkowych zgodnie z prawem państwa siedziby, są uprawnione do tymczasowego i okazjonalnego świadczenia pomocy w sprawach podatkowych na terytorium Republiki Federalnej Niemiec. Zakres uprawnienia do świadczenia pomocy w sprawach podatkowych w Niemczech zależy od zakresu tego uprawnienia w państwie siedziby. Przy wykonywaniu swojej działalności w Niemczech osoby te podlegają tym samym przepisom dotyczącym wykonywania zawodu co osoby wymienione w § 3. Jeżeli w państwie siedziby nie są uregulowane ani zawód, ani kształcenie prowadzące do zdobycia zawodu, osoba jest uprawniona do zawodowego świadczenia pomocy w sprawach podatkowych w Niemczech tylko wówczas, jeżeli wykonywała ona ten zawód w państwie siedziby w ostatnich dziesięciu latach przez okres co najmniej dwóch lat. Tymczasowy i okazjonalny charakter zawodowego świadczenia pomocy w sprawach podatkowych podlega ocenie w szczególności na podstawie jego długości, częstotliwości, regularności i ciągłości.

2. Zawodowe świadczenie pomocy w sprawach podatkowych jest zgodnie z ust. 1 dopuszczalne tylko wtedy, gdy osoba przed rozpoczęciem świadczenia wspomnianej pomocy w Niemczech poinformuje o tym w formie pisemnego zgłoszenia właściwy organ. Właściwym organem dla osób z:

[...]

4) Niderlandów i Bułgarii jest Steuerberaterkammer w Düsseldorfie,

[...]Deklaracja musi zawierać następujące dane:

1. nazwisko i imiona, oznaczenie lub firmę, w tym określenie przedstawicieli ustawowych,
2. datę urodzenia lub utworzenia,
3. adres siedziby, w tym adresy wszystkich oddziałów,
4. tytuł zawodowy, na podstawie którego ma być wykonywana działalność w Niemczech,
5. zaświadczenie potwierdzające, że osoba została utworzona zgodnie z prawem w celu świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie-stronie Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, lub w Szwajcarii oraz że w dacie przedstawienia zaświadczenia nie obowiązuje jej choćby okresowy zakaz wykonywania tej działalności,
6. potwierdzenie kwalifikacji zawodowych,
7. dowód potwierdzający, że osoba wykonywała zawód w państwie siedziby przez okres co najmniej dwóch lat w ciągu ubiegłych dziesięciu lat, jeżeli ani zawód, ani wykształcenie wymagane dla wykonywania tego zawodu nie są regulowane w państwie siedziby,
8. dokładne informacje dotyczące ubezpieczenia od ryzyka zawodowego lub wszelkiej innej ochrony indywidualnej lub zbiorowej w zakresie odpowiedzialności zawodowej.

Deklaracja powinna być składana każdego roku, jeżeli po upływie roku kalendarzowego dana osoba chce ponownie świadczyć zawodową pomoc w sprawach podatkowych w Niemczech zgodnie z ust. 1. W tym przypadku deklaracja, o której mowa w § 3 ust. 5, i informacje, które mają zostać dostarczone zgodnie z § 3 ust. 8, powinny zostać ponownie dostarczone.

[...]”.

12. Paragraf 4 ustawy o doradcach podatkowych stanowi:

„Do zawodowego świadczenia pomocy w sprawach podatkowych są ponadto uprawnieni:

1. notariusze w ramach działalności, do której prowadzenia są upoważnieni [...];
2. rzecznicy patentowi oraz kancelarie rzeczników patentowych w ramach działalności prowadzonej zgodnie z prawem [...];
3. władze i organy prawa publicznego, jak również międzyregionalne instytucje prowadzące audyt dla organów i instytucji prawa publicznego, w ramach swoich kompetencji;
4. kuratorzy i administratorzy majątku osób trzecich bądź majątku, który został im przekazany w celach powierniczych lub jako zabezpieczenie, jeżeli świadczą pomoc w sprawach podatkowych w odniesieniu do tego majątku;
5. przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą, w zakresie, w jakim świadczą pomoc w sprawach podatkowych swoim klientom w związku z przedmiotem wchodzącym w zakres ich działalności gospodarczej;
6. stowarzyszenia zrzeszające spółdzielnie, stowarzyszenia zajmujące się audytem spółdzielni oraz spółdzielcze instytucje powiernicze, w zakresie, w jakim świadczą członkom stowarzyszenia pomoc w sprawach podatkowych w zakresie objętym ich zadaniami;
7. przedstawicielstwa zawodowe lub stowarzyszenia utworzone na podobnej podstawie, w zakresie, w jakim świadczą swoim członkom pomoc w sprawach podatkowych w ramach ich zadań [...];
8. utworzone na równoważnej podstawie stowarzyszenia i organizacje zawodowe rolników i leśników, których statuty przewidują świadczenie pomocy gospodarstwom rolnym i leśnym [...], w zakresie, w jakim pomoc ta jest świadczona przez podmioty uprawnione do posługiwania się tytułem »biura rachunkowości rolnej«, i w przypadku gdy pomoc nie dotyczy obliczania dochodów z pracy przedsiębiorców lub działalności przemysłowej lub handlowej, chyba że chodzi o uboczne dochody zwykle otrzymywane przez rolników;
9. a) przedsiębiorstwa spedycyjne, w zakresie, w jakim świadczą pomoc w zakresie opłat związanych z wjazdem lub w ramach postępowania dotyczącego podatku akcyzowego w odniesieniu do towarów będących przedmiotem przepływu do innych państw członkowskich Unii Europejskiej;
- b) inne przedsiębiorstwa prowadzące działalność przemysłową lub handlową, w zakresie, w jakim świadczą pomoc w zakresie postępowania celnego w sprawach związanych z opłatami wjazdowymi;
- c) przedsiębiorstwa wymienione w pkt a) i b), w zakresie, w jakim udzielają przedsiębiorcom [...] pomocy w sprawach podatkowych [...], i jeśli mają siedzibę na obszarze geograficznym stosowania niniejszej ustawy, nie są małymi przedsiębiorstwami [...] oraz nie są wyłączone z zakresu działalności reprezentacji w sprawach podatkowych [...];



10. pracodawcy, w zakresie, w jakim świadczą pomoc swoim pracownikom w sprawach związanych z podatkiem dochodowym od wynagrodzeń z tytułu pracy lub w kwestiach związanych z ulgami podatkowymi z tytułu wydatków rodzinnych [...];
  11. stowarzyszenia pomocy w sprawach podatku dochodowego, w zakresie, w jakim świadczą one pomoc w sprawach podatkowych swoim członkom [...];
  12. krajowe spółki inwestycyjne, jak również osoby prawne, spółki i inne podmioty zbiorowe, w zakresie, w jakim wnoszą, w imieniu wierzycieli dochodów od kapitału, wnioski grupowe o zwrot podatku z tytułu tych dochodów [...];
  - 12a. zagraniczne instytucje kredytowe, w zakresie, w jakim wnoszą, w imieniu wierzycieli dochodów od kapitału, wnioski grupowe o zwrot podatku z tytułu tych dochodów [...];
  13. uznani biegli aktuariusze, w zakresie, w jakim świadczą pomoc w sprawach podatkowych swoim klientom w bezpośrednim związku z obliczaniem rezerw na emeryturę, rezerw techniczno-ubezpieczeniowych oraz opłat na rzecz kas emerytalnych i zapomogowych;
- [...]
15. instytucje uznane zgodnie z prawem landów [...] w ramach powierzonych im zadań;
- [...]”.

13. Paragraf 32 ustawy o doradcach podatkowych stanowi:

„1. Doradcy podatkowi, pełnomocnicy podatkowi i spółki doradztwa podatkowego świadczą zawodowo pomoc w sprawach podatkowych zgodnie z przepisami niniejszej ustawy.

2. Doradcy podatkowi i pełnomocnicy podatkowi są ustanawiani; wykonują oni wolny zawód. Ich działalność nie stanowi działalności produkcyjno-przetwórczej.

3. Spółki doradztwa podatkowego wymagają uznania. W celu uznania konieczne jest przedstawienie dowodu, że spółka jest zarządzana przez doradców podatkowych w sposób odpowiedzialny”.

## II – Okoliczności, które legły u podstaw sporu w postępowaniu głównym

14. X-Steuerberatungsgesellschaft jest spółką kapitałową prawa Zjednoczonego Królestwa mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i spółki zależne w Niderlandach i Belgii; jej przedmiotem działalności jest doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej, doradztwo w sprawach podatkowych oraz rachunkowości, a jej współnikami i osobami zarządzającymi są S, zamieszkała w Niemczech, oraz Y, zamieszkała w Belgii.

15. Spółka ta świadczy pomoc w sprawach podatkowych licznym zleceniodawcom z siedzibą w Niemczech, gdzie reprezentuje ich w postępowaniach administracyjnych w sprawach podatkowych, mimo że nie jest uznana za spółkę doradztwa podatkowego w Niemczech w rozumieniu § 32 ust. 3 i § 49 ustawy o doradcach podatkowych, a mianowanie Y jako doradcy podatkowego w Niemczech zostało unieważnione w 2000 r.

16. Skarżąca w postępowaniu głównym korzysta z usług spółki A Ltd, przedsiębiorstwa świadczącego usługi biurowe w Niemczech, która została wyznaczona do odbioru doręczeń i w której lokalu Y wykonywał swoją działalność.

17. Uczestniczyła ona w szczególności w sporządzaniu deklaracji podatkowej dotyczącej podatku obrotowego spółki C Ltd za rok 2010. Jednakże decyzją z dnia 12 marca 2012 r. Finanzamt Hannover-Nord (urząd podatkowy Hanower-północ) odmówił uznania jej za pełnomocnika spółki C Ltd na podstawie § 80 ust. 5 kodeksu podatkowego, albowiem nie była uprawniona do świadczenia zawodowo pomocy w sprawach podatkowych.

18. Skarga wniesiona przez skarżącą od tej decyzji została oddalona przez Finanzgericht (sąd finansowy). Sąd ten potwierdził, po pierwsze, że spółka nie była uprawniona do świadczenia zawodowo pomocy w sprawach podatkowych, a po drugie, orzekł, że warunki pozwalające na zawodowe świadczenie w sposób okresowy i okazjonalny pomocy w sprawach podatkowych zgodnie z § 3a ustawy o doradcach podatkowych nie zostały spełnione, ponieważ skarżąca w postępowaniu głównym nie skierowała do izby zawodowej doradców podatkowych w Düsseldorfie, właściwej dla Niderlandów, żadnej deklaracji, która spełniałaby wymagania określone w § 3a ust. 2 tej ustawy.

19. W skardze rewizyjnej skierowanej do sądu odsyłającego skarżąca w postępowaniu głównym podniosła, że nie jest możliwe nałożenie na usługodawcę z siedzibą w innym państwie członkowskim – w niniejszym przypadku w Królestwie Niderlandów, gdzie obecnie świadczy on zgodnie z prawem usługi doradztwa podatkowego – zakazu świadczenia usług z terytorium tego państwa członkowskiego na rzecz podmiotów gospodarczych mających siedzibę w innym państwie członkowskim – w niniejszym przypadku w Republice Federalnej Niemiec – czyli bez przekraczania granicy, niezależnie od okoliczności, że w tym drugim państwie członkowskim działalność doradztwa podatkowego jest zarezerwowana dla określonych podmiotów. Powołuje się ona na naruszenie art. 5 dyrektywy 2005/36, art. 16 dyrektywy 2006/123 oraz art. 56 TFUE, jak również art. 3 dyrektywy 2000/31/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie niektórych aspektów prawnych usług społeczeństwa informacyjnego, w szczególności handlu elektronicznego w ramach rynku wewnętrznego (dyrektywy o handlu elektronicznym)<sup>5</sup>.

### III – Pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

20. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny sąd podatkowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 5 dyrektywy 2005/36 stoi na przeszkodzie ograniczeniu swobody świadczenia usług, w przypadku gdy spółka doradztwa podatkowego utworzona zgodnie z przepisami państwa członkowskiego sporządza, w państwie członkowskim, w którym ma ona siedzibę i w którym działalność doradztwa podatkowego nie jest regulowana, deklarację podatkową dla usługobiorcy w innym państwie członkowskim oraz przekazuje ją organowi podatkowemu tego innego państwa, którego przepisy przewidują, że w celu uzyskania uprawnienia do zawodowego świadczenia pomocy w sprawach podatkowych spółka doradztwa podatkowego wymaga uznania oraz musi być zarządzana przez doradców podatkowych w sposób odpowiedzialny?
- 2) Czy w okolicznościach, o których mowa w pytaniu pierwszym, spółka doradztwa podatkowego może się skutecznie powołać na art. 16 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/123, i to niezależnie od tego, w którym z tych dwóch państw członkowskich świadczy usługi?
- 3) Czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie ograniczeniu swobody świadczenia usług przez przepisy obowiązujące w państwie członkowskim usługobiorcy w okolicznościach, o których mowa w pytaniu pierwszym, jeżeli spółka doradztwa podatkowego nie ma siedziby w państwie członkowskim usługobiorcy?”

<sup>5</sup> — Dz.U. L 178, s. 1.



21. W postanowieniu odsyłającym sąd odsyłający wyjaśnił, że jest konieczne, aby Trybunał rozstrzygnął kwestię zgodności z prawem Unii ograniczenia swobody świadczenia usług poprzez uregulowania krajowe stanowiące, że pomoc w sprawach podatkowych może być świadczona zawodowo jedynie przez osoby i organizacje do tego uprawnione, i aby być uprawnionym, spółka doradztwa podatkowego powinna być uznana i kierowana w sposób odpowiedzialny przez doradców podatkowych.

22. Sąd odsyłający wyjaśnił ponadto, że okoliczność, iż niższa instancja nie dokonała ustalenia, czy skarżąca w postępowaniu głównym rzeczywiście świadczyła usługę będącą przedmiotem postępowania głównego w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, czy też należy uważać, że skarżąca ma siedzibę w państwie członkowskim usługobiorcy, nie stanowi, w świetle orzecznictwa Trybunału, przeszkody dla wystąpienia z odesłaniem prejudycjalnym.

23. Skarżąca i pozwany w postępowaniu głównym, rządy niemiecki i niderlandzki oraz Komisja Europejska przedstawili uwagi na piśmie, jak również uwagi ustne na rozprawie, która miała miejsce w dniu 13 maja 2015 r., koncentrując się, na żądanie Trybunału, na pytaniu trzecim.

#### IV – Uwagi przedstawione Trybunałowi

##### A – W przedmiocie pytania pierwszego

24. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający przedstawił wątpliwości co do możliwości zastosowania dyrektywy 2005/36 do okoliczności mających miejsce w postępowaniu głównym. Po pierwsze, dyrektywa ta wydaje się mieć zastosowanie tylko do obywateli, a nie do spółek, z zastrzeżeniem, że należy uwzględnić osoby działające w imieniu spółek. Po drugie, art. 5–9 dyrektywy 2005/36 mają zastosowanie, zgodnie z art. 5 ust. 2 tej dyrektywy, tylko w przypadku, gdy usługodawca przemieszcza się na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego w celu wykonywania w sposób tymczasowy i okazjonalny zawodu, o którym mowa w art. 5 ust. 1. Sąd odsyłający zastanawia się wreszcie, po trzecie, czy art. 5 dyrektywy 2005/36 obejmuje zakresem usługi świadczone przez spółkę w państwie członkowskim jej siedziby, w którym wykonywany zawód nie jest regulowany na rzecz usługobiorcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym wykonywanie działalności wymaga posiadania kwalifikacji zawodowych w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2005/36.

25. Strony w postępowaniu głównym oraz uczestnicy, którzy przedstawili uwagi, jak również Komisja podnoszą, że dyrektywa 2005/36 nie ma zastosowania w sporze w postępowaniu głównym<sup>6</sup>.

26. Pozwany w postępowaniu głównym i Komisja, jak również posiłkowo rząd niemiecki podnoszą też, że art. 5 dyrektywy 2005/36 dotyczy przypadku, w którym usługodawca przemieszcza się do przyjmującego państwa członkowskiego. Tymczasem w sprawie w postępowaniu głównym nie dochodzi do fizycznego przekroczenia granicy, ponieważ skarżąca w postępowaniu głównym świadczy swoje usługi na rzecz klientów niemieckich ze swojego oddziału w Niderlandach.

27. Rządy niemiecki i niderlandzki uważają, że dyrektywa 2005/36 nie ma zastosowania *ratione personae*. Dyrektywa ta bowiem ich zdaniem ma zastosowanie jedynie do przypadków, w których wymagane jest posiadanie wykształcenia lub doświadczenia zawodowego, które w swej istocie mogą zostać zdobyte jedynie przez osoby fizyczne. Tymczasem pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy działalności spółki doradztwa podatkowego, a nie działalności osób występujących w jej imieniu.

6 — Skarżąca w postępowaniu głównym, wyrażając żal, że sąd odsyłający nie skierował pytań, które mu zaproponowała, nie przedstawiła uwag do pierwszego pytania prejudycjalnego.

28. Rząd niemiecki dodaje, że w każdym przypadku dyrektywa 2005/36 nie stoi na przeszkodzie decyzji pozwanego w postępowaniu głównym, bowiem wymagania określone w § 3a ustawy o doradcach podatkowych odpowiadają art. 7 ust. 2 lit. b)–d) wspomnianej dyrektywy, który stanowi, że w przypadku świadczenia usług po raz pierwszy państwo członkowskie może wymagać dołączenia do oświadczenia zaświadczenia potwierdzającego, że jego posiadacz prowadzi zgodnie z prawem daną działalność w państwie członkowskim, oraz potwierdzenia kwalifikacji zawodowych.

#### B – W przedmiocie pytania drugiego

29. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wyraża wątpliwości, czy spółka doradztwa podatkowego taka jak skarżąca w postępowaniu głównym może powołać się na art. 16 dyrektywy 2006/123, który gwarantuje prawo usługodawców do świadczenia usług w państwie członkowskim innym aniżeli państwo, w którym mają oni siedzibę, jeżeli działalność doradztwa podatkowego nie jest regulowana w państwie członkowskim siedziby, ale jest regulowana w przyjmującym państwie członkowskim. Sąd odsyłający zwraca w tym zakresie uwagę, że w przypadku gdy usługi takiej spółki są świadczone w państwie jej siedziby, nie są one objęte art. 16 dyrektywy 2006/123, a jeżeli są świadczone w państwie członkowskim usługobiorcy, to mieszczą się w zakresie odstępstwa od swobody świadczenia usług, o którym mowa w art. 17 pkt 6 dyrektywy 2006/123.

30. Pozwany w postępowaniu głównym, rząd niemiecki oraz Komisja również uważają, że dyrektywa 2006/123 nie znajduje zastosowania do sporu w postępowaniu głównym z przyczyn wskazanych przez sąd odsyłający<sup>7</sup>.

31. Rząd niderlandzki jest z kolei przeciwnego zdania. Uważa on przede wszystkim, że stosowanie dyrektywy 2006/123 nie jest wykluczone na podstawie dyrektywy 2005/36, ponieważ ta druga dyrektywa nie ma zastosowania do wymagań nałożonych na spółkę doradztwa podatkowego. Wspomniany rząd podkreśla następnie, powołując się w tym zakresie na motyw 33 dyrektywy 2006/123, że usługi świadczone na odległość mieszczą się w zakresie stosowania tego aktu. Artykuł 16 dyrektywy 2006/123 dotyczy zdaniem rządu niderlandzkiego świadczenia usług przez usługodawców z siedzibą w państwie członkowskim innym aniżeli państwo, w którym usługi zostały odebrane, niezależnie od tego, w którym państwie członkowskim jest wykonywana sama działalność. Rząd ten uważa wreszcie, że warunek uznania, od którego przepisy niemieckie uzależniają wykonywanie działalności spółki doradztwa podatkowego, dotyczy składu organu zarządzającego spółki i nie stanowi zatem wymagania zastrzegającego działalność dla przedstawicieli konkretnego zawodu w rozumieniu art. 17 pkt 6 dyrektywy 2006/123, czyli przepisu, który jako ustanawiający odstępstwo powinien być interpretowany w sposób wąski.

32. Rząd niderlandzki uważa, że przepisy niemieckie są zgodne z dyrektywą 2006/123 tylko pod warunkiem, że są one niedyskryminacyjne, konieczne i proporcjonalne w oparciu o jedną z czterech podstaw określonych w art. 16, co powinien ustalić sąd odsyłający. Rząd ów stwierdza również, że nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne.

#### C – W przedmiocie pytania trzeciego

33. Sąd odsyłający zauważa w postanowieniu odsyłającym, że mimo iż przepisy niemieckie mają zastosowanie bez różnicowania do wszystkich spółek doradztwa podatkowego, to jednak wprowadzają one ograniczenie swobody świadczenia usług, ponieważ wykluczają, aby spółka ustanowiona zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i która ma swoją siedzibę w tym państwie członkowskim, ale która nie jest zarządzana w sposób odpowiedzialny przez doradców podatkowych, była uznana

<sup>7</sup> — Skarżąca w postępowaniu głównym nie przedstawiła uwag w przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego.

w Niemczech i mogła tam zawodowo świadczyć pomoc w sprawach podatkowych. Sąd odsyłający uważa jednak, że przepisy te mogą być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, a konkretnie ogólnym interesem poszanowania przepisów podatkowych oraz ochrony przed unikaniem opodatkowania, jak również ochrony konsumentów. Przepisy te mają na celu zagwarantowanie podatnikom profesjonalnej pomocy w wypełnianiu ich obowiązków podatkowych i ochrony przed szkodą, jakiej mogliby doznać, gdyby usługi doradcze w skomplikowanych niemieckich sprawach podatkowych świadczyły im osoby nieposiadające wymaganych kwalifikacji zawodowych lub osobistych.

34. Rząd niemiecki uważa, iż przy założeniu, że dyrektywa 2005/36 nie ma zastosowania w sprawie w postępowaniu głównym i że w rezultacie zastosowanie ma art. 56 TFUE, na pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Rząd ten uważa, podobnie jak sąd odsyłający, że przepisy niemieckie ustanawiają przeszkodę w swobodzie świadczenia usług gwarantowanej przez art. 56 TFUE, ale jest ona uzasadniona przez nadrzędne względy interesu ogólnego wskazane przez sąd odsyłający, które nie wykraczają poza to, co niezbędne dla osiągnięcia realizowanych celów.

35. Rząd niemiecki podkreśla, że nadrzędne względy interesu ogólnego powinny zostać wzięte pod uwagę jako całość, w zakresie, w jakim przyczyniają się zarówno do ochrony usługobiorców, jak i, ogólniej, do ochrony konsumentów i in fine zbiorowości. Dodaje on, że podatnik, który korzysta z pomocy w sprawach podatkowych, sam ponosi konsekwencje błędów popełnionych w danym przypadku, w tym konsekwencje na gruncie prawa karnego.

36. Komisja podnosi zasadniczo, że uregulowania niemieckie ustanawiają ograniczenie swobody przepływu usług w rozumieniu art. 56 TFUE, albowiem uzależniają wykonywanie działalności doradztwa podatkowego od przedstawienia zezwolenia administracyjnego udzielanego w przypadku posiadania pewnych kwalifikacji zawodowych.

37. Jakkolwiek Komisja uważa, że uregulowania te mogą być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, podnoszonymi przez sąd odsyłający, mającymi na celu ochronę konsumenta, a precyzyjniej, względami uzasadnionego interesu polegającego na ochronie podatników przed szkodą, która może powstać wskutek udzielania porad przez niewystarczająco wykwalifikowanych doradców ze względu na skomplikowany charakter niemieckiego prawa podatkowego, to jednak sądzi ona jednak, że uregulowania te nie są właściwe dla zagwarantowania, w sposób systematyczny i spójny, realizacji zamierzonego celu i w każdym razie wykraczają poza to, co konieczne dla zagwarantowania tej ochrony.

## V – Analiza

### A – W przedmiocie pytania pierwszego

38. I pozwany w postępowaniu głównym, i uczestnicy, którzy przedstawili uwagi, uważają, dzieląc wątpliwości wyrażane przez sam sąd odsyłający, że spór przed sądem krajowym nie dotyczy dyrektywy 2005/36, i podnoszą, iż albo dyrektywa ta nie ma zastosowania *ratione personae*, bowiem osoby prawne nie mogą ze swej istoty ani posiadać wykształcenia zawodowego, ani zdobyć doświadczenia zawodowego, albo też nie ma ona zastosowania *ratione materiae*, ze względu na okoliczność, że w sprawie w postępowaniu głównym nie dochodzi do przekroczenia granicy przez usługodawcę.

39. W tym zakresie należy przypomnieć, że dyrektywa 2005/36 gwarantuje uznanie kwalifikacji zawodowych uzyskanych w jednym państwie członkowskim lub kilku przez obywateli państw członkowskich, to znaczy przez osoby fizyczne, w celu dostępu do określonych w tej dyrektywie zawodów regulowanych i ich wykonywania w innym państwie członkowskim.

40. Tymczasem pierwsze pytanie sądu odsyłającego dotyczy w sposób wyraźny jedynie działalności skarżącej w postępowaniu głównym, czyli spółki doradztwa podatkowego sporządzającej w państwie członkowskim swej siedziby deklarację podatkową dla usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, a nie działalności osób fizycznych, które nią kierują, zarządzają lub pracują na jej rzecz.

41. W konsekwencji można by rzeczywiście stwierdzić, że na pierwsze pytanie, rozumiane w tym wąskim kontekście, należy odpowiedzieć przecząco, ponieważ na dyrektywę 2005/36 nie można powołać się w przypadku ograniczenia swobody świadczenia usług przysługującej spółce doradztwa podatkowego, czyli osobie prawnej.

42. Niemniej jednak nie można również dojść do wniosku, że tylko z tego powodu sytuacja w sprawie w postępowaniu głównym nie mieści się w zakresie stosowania dyrektywy 2005/36.

43. Niezależnie bowiem od wąskiego sformułowania pytania pierwszego i wątpliwości wyrażonych przez sam sąd odsyłający należy zaznaczyć, że sporne w postępowaniu głównym przepisy niemieckie uzależniają wykonywanie przez spółkę doradztwa podatkowego działalności zawodowej pomocy w sprawach podatkowych w Niemczech od obowiązku uznania (§ 32 ust. 3 ustawy o doradcach podatkowych), a z kolei uznanie to jest uzależnione od warunku, że wspomniana spółka jest kierowana w sposób odpowiedzialny przez doradców podatkowych, czyli osoby fizyczne, które powinny być mianowane (§ 32 ust. 2 ustawy o doradcach podatkowych), co oznacza, że powinny spełnić wymóg zdania egzaminu na doradcę podatkowego lub być z niego zwolnione (§ 35 ust. 1 ustawy o doradcach podatkowych).

44. Tymczasem zawodowa działalność w sprawach podatkowych mieści się w pojęciu „zawodu regulowanego w Niemczech” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2005/36<sup>8</sup>, a warunki mianowania na doradcę podatkowego są objęte pojęciem „kwalifikacji zawodowych” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. b) i art. 11 lit. a) ppkt (i) tej dyrektywy<sup>9</sup>.

45. Wobec powyższego nie można wykluczyć, że wymagania wynikające z uregulowań niemieckich mieszczą się w ramach ogólnego systemu uznawania kwalifikacji zawodowych ustanowionego w dyrektywie 2005/36.

46. Jednakże sąd odsyłający nie przekazał Trybunałowi żadnej wskazówki co do kwalifikacji zawodowych wspólników, osób zarządzających czy też pracowników skarżącej w postępowaniu głównym. Sąd ogranicza się bowiem do wskazania, że mianowanie Y na doradcę podatkowego w Niemczech zostało unieważnione w 2000 r.

47. Ponadto w każdym razie, tak jak wskazali zarówno sąd odsyłający, jak i pozwany w postępowaniu głównym oraz Komisja, system uznawania kwalifikacji zawodowych ustanowiony w dyrektywie 2005/36 ma zastosowanie do świadczenia usług tylko w zakresie, w jakim usługi te wiążą się z przemieszczaniem usługodawcy do przyjmującego państwa członkowskiego<sup>10</sup>.

48. Tymczasem Trybunał nie dysponuje dowodami, które pozwoliłyby na ustalenie, czy okoliczności w postępowaniu głównym mieszczą się w tym przypadku.

8 — Zobacz wyroki: Rubino, C-586/08, EU:C:2009:801, pkt 23–25; Peñarroja Fa, C-372/09 i C-373/09, EU:C:2011:156, pkt 27–32.

9 — Można również podkreślić, iż § 32 ust. 2 ustawy o doradcach podatkowych precyzuje, że doradcy podatkowi wykonują wolny zawód, a z kolei art. 2 ust. 1 dyrektywy 2005/36 stanowi, że dyrektywa ma zastosowanie do wolnych zawodów.

10 — Zobacz także podobnie w szczególności F. Berthoud, *La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE*, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, n° 2, s. 137, 143; J. Pertek, *Reconnaissance des diplômes organisée par des directives – Directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 – Équivalence des autorisations nationales d'exercice*, *Juris-Classeur Europe*, mars 2013, fascicule n° 720, pkt 227. Zobacz także Przewodnik użytkownika – Dyrektywa 2005/36/WE, pkt 14, dostępny pod poniższym adresem internetowym: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/qualifications/docs/guide/users\\_guide\\_pl.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_pl.pdf).



49. Jak bowiem wskazał sam sąd odsyłający, sąd niższej instancji nie ustalił jeszcze, czy osoby zarządzające skarżącą w postępowaniu głównym wykonywały sporną w tym postępowaniu działalność zawodowej pomocy w sprawach podatkowych w państwie członkowskim swojej siedziby, czy też w przyjmującym państwie członkowskim, czyli w Niemczech, w siedzibie spółki A Ltd<sup>11</sup>.

50. W tych okolicznościach uważam, że Trybunał nie jest w stanie udzielić użytecznej odpowiedzi na pierwsze z pytań przedstawionych przez sąd odsyłający, dotyczące interpretacji dyrektywy 2005/36; i w rezultacie pytanie to należy uznać za niedopuszczalne.

#### B – W przedmiocie pytania drugiego

51. Strony w postępowaniu głównym oraz większość uczestników, którzy przedstawili uwagi, podnoszą także, że dyrektywa 2006/123 również nie znajduje zastosowania do sporu w postępowaniu głównym, z tego względu, że mające zastosowanie w sprawie przepisy krajowe mieszczą się wyłącznie w zakresie art. 56 TFUE.

52. Istotne jest w tym względzie, aby podnieść, że art. 17 pkt 6 dyrektywy 2006/123 precyzuje, iż art. 16 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy, który ustanawia „prawo usługodawców do świadczenia usług w państwie członkowskim innym niż to, w którym prowadzą oni przedsiębiorstwo”, nie ma w szczególności zastosowania do wymogów „państw członkowskich, w których usługi są świadczone, które zastrzegają daną działalność dla przedstawicieli konkretnego zawodu”.

53. Tymczasem w zakresie, w jakim § 32 ustawy o doradcach podatkowych uzależnia wykonywanie zawodowej pomocy w sprawach podatkowych przez spółkę taką jak skarżąca w postępowaniu głównym od obowiązku uznania, z którym wiąże się wymóg, aby spółka była kierowana w sposób odpowiedzialny przez doradców podatkowych, należy stwierdzić, że uregulowania niemieckie mieszczą się w zakresie odstępstwa określonego w art. 17 pkt 6 dyrektywy 2006/123<sup>12</sup>.

54. Skoro zatem art. 16 dyrektywy 2006/123 nie ma zastosowania, nie można powołać się nań w stosunku do uregulowań państwa członkowskiego, które stoją na przeszkodzie świadczeniu usług przez spółkę taką jak skarżąca w postępowaniu głównym na rzecz klientów mających siedzibę w Niemczech, niezależnie od tego, czy spółka świadczy te usługi w swoim zakładzie w Niderlandach, czy też w oddziale w Niemczech<sup>13</sup>.

55. Z powyższego wynika, że analiza uregulowań niemieckich powinna nastąpić w świetle traktatu FUE, a w szczególności zasady swobodnego świadczenia usług, ustanowionej w art. 56 TFUE<sup>14</sup>, co stanowi właśnie przedmiot trzeciego pytania prejudycjalnego.

#### C – W przedmiocie pytania trzeciego

##### 1. W przedmiocie stosowania art. 56 TFUE

56. Należy przede wszystkim stwierdzić, że okoliczności faktyczne w sprawie w postępowaniu głównym niewątpliwie mieszczą się w zakresie art. 56 TFUE, ponieważ świadczenia skarżącej w tym postępowaniu stanowią bezsprzecznie usługi w rozumieniu tego przepisu.

11 — Zobacz pkt 16 i 22 niniejszej opinii.

12 — Zobacz także w tym względzie Podręcznik wdrażania dyrektywy o usługach, OPOCE 2007, s. 45, dostępny pod poniższym adresem internetowym: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/services/docs/services-dir/guides/handbook\\_pl.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_pl.pdf).

13 — Zobacz także, analogicznie do art. 17 pkt 11 dyrektywy 2006/123, wyrok OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, pkt 65, 66.

14 — Zobacz wyrok Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, pkt 43.



57. Sąd odsyłający rzeczywiście stwierdził, że Finanzgericht nie poczynił wystarczających ustaleń pozwalających na ustalenie, czy można uznać, że skarżąca w postępowaniu głównym ma siedzibę w Niemczech, ze względu na stałą obecność w lokalu biurowym spółki A Ltd, co skutkowałoby możliwością zastosowania przepisów dotyczących swobody przedsiębiorczości.

58. Niemniej jednak pytanie trzecie sądu odsyłającego, które dotyczy wprost wykładni art. 56 TFUE, odnosi się bezpośrednio do sytuacji spółki doradztwa podatkowego, która sporządza w państwie członkowskim swej siedziby deklarację podatkową dla usługobiorcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim i przekazuje ją administracji skarbowej tego innego państwa członkowskiego. Pytanie to dotyczy zatem sytuacji, w której usługodawca ma siedzibę w państwie członkowskim innym aniżeli państwo usługobiorcy, który korzysta ze wspomnianych usług<sup>15</sup>.

59. W każdym razie okoliczność, że działalność skarżącej w postępowaniu głównym była prowadzona do pewnego stopnia w oparciu o obecność w państwie członkowskim usługobiorcy i może ona mieć charakter powtarzalny i trwały, a nie tylko okazjonalny i tymczasowy, nie może wpływać na zmianę tego wniosku.

60. Artykuł 57 akapit trzeci TFUE stanowi bowiem, że świadczący usługę może, w celu spełnienia świadczenia, wykonywać przejściowo działalność w państwie członkowskim świadczenia na tych samych warunkach, jakie państwo to nakłada na własnych obywateli. Trybunał wysnuwa tego z tego wniosek, że w zakresie, w jakim wykonywanie tej działalności we wspomnianym państwie członkowskim ma charakter tymczasowy, usługodawca taki pozostaje objęty przepisami rozdziału dotyczącego usług, przy czym ten tymczasowy charakter należy oceniać nie tylko w oparciu o długość świadczenia usługi, ale również w oparciu o częstotliwość, okresowość lub ciągłość<sup>16</sup>.

61. Ów tymczasowy charakter świadczeń nie uniemożliwia natomiast podmiotowi świadczącemu usługi w rozumieniu traktatu zapewnienia sobie w przyjmującym państwie członkowskim pewnej infrastruktury (w tym biura, gabinetu lub pracowni), jeżeli jest to niezbędne w celu świadczenia takich usług<sup>17</sup>.

62. Trybunał również orzekł, że pojęcie „usługi” może obejmować usługi o bardzo różnym charakterze, w tym usługi, których świadczenie trwa przez dłuższy okres, nawet przez kilka lat, jak również usługi, które przedsiębiorca mający siedzibę w państwie członkowskim świadczy z większą lub mniejszą częstotliwością, nawet przez dłuższy okres, na rzecz osób mających siedzibę w jednym państwie członkowskim lub kilku innych, takie jak usługi doradztwa lub udzielania informacji świadczone za wynagrodzeniem<sup>18</sup>.

## 2. W przedmiocie istnienia przeszkody

63. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 56 TFUE wymaga nie tylko wyeliminowania wszelkiej dyskryminacji usługodawców ze względu na ich przynależność państwową lub okoliczność, że ich siedziba mieści się w innym państwie członkowskim niż państwo, w którym usługa jest świadczona, lecz również zniesienia jakichkolwiek ograniczeń, nawet gdy obowiązują one bez różnicy

15 — Zobacz wyroki: Bond van Adverteerders i in., 352/85, EU:C:1988:196, pkt 15; Distribuidores Cinematográficos, C-17/92, EU:C:1993:172, pkt 11; a także OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, pkt 68.

16 — Zobacz wyrok Schnitzer, C-215/01, EU:C:2003:662, pkt 27, 28.

17 — Zobacz wyroki: Gebhard, C-55/94, EU:C:1995:411, pkt 27; Komisja/Włochy, C-131/01, EU:C:2003:96, pkt 22; Schnitzer, C-215/01, EU:C:2003:662, pkt 28.

18 — Wyrok Schnitzer, C-215/01, EU:C:2003:662, pkt 30.

zarówno w stosunku do krajowych usługodawców, jak i usługodawców z innych państw członkowskich, jeżeli są w stanie uniemożliwić, ograniczyć lub uczynić mniej atrakcyjną działalność usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym zgodnie z przepisami świadczy on takie same usługi<sup>19</sup>.

64. W niniejszej sprawie skarżąca w postępowaniu głównym jest spółką doradztwa podatkowego utworzoną zgodnie z ustawodawstwem Zjednoczonego Królestwa, wykonującą w sposób legalny działalność doradztwa podatkowego w Niderlandach, w którym to państwie członkowskim działalność ta nie jest regulowana.

65. Uregulowania niemieckie stanowią, że spółka doradztwa podatkowego, która może uzyskać zezwolenie na świadczenie zawodowej pomocy w sprawach podatkowych w Niemczech<sup>20</sup>, może wykonywać działalność jedynie pod warunkiem, że została wcześniej uznana<sup>21</sup>, co wymaga, aby była kierowana w sposób odpowiedzialny przez doradców podatkowych, czyli osoby, które zdały egzamin na doradcę podatkowego lub były z niego zwolnione<sup>22</sup>.

66. Uregulowania niemieckie poddają zatem wykonywanie przez spółkę doradztwa podatkowego działalności zawodowej pomocy w sprawach podatkowych systemowi uprzedniego zezwolenia, a udzielenie zezwolenia jest uzależnione z kolei od odpowiednich kwalifikacji zawodowych osób zarządzających.

67. Uregulowania te, ustanawiając taki system, pozbawiają spółkę doradztwa podatkowego mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym ta działalność jest legalnie wykonywana, nie będąc regulowaną, wszelkiej możliwości świadczenia usług w Niemczech, i ustanawiają zatem ograniczenie swobody świadczenia usług w rozumieniu art. 56 TFUE. Uregulowania niemieckie są tym mniej dopuszczalne, że ich skutek ograniczający zostaje wzmocniony w sytuacji, w której, jak w sprawie w postępowaniu głównym, świadczenie usługi ma miejsce w państwie członkowskim usługodawcy, a on sam się nie przemieszcza<sup>23</sup>.

68. Uregulowania niemieckie faktycznie stanowią również, że osoby prowadzące działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim, w którym są uprawnione do świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych, mogą uzyskać zezwolenie na tymczasowe i okazjonalne wykonywanie tej działalności w Niemczech, przy czym zezwolenie to ma różny zakres w zależności od zakresu zezwolenia w państwie członkowskim siedziby. Wykonywanie tej działalności przez osoby mające siedzibę w państwie członkowskim, w którym działalność ta nie jest regulowana, jest możliwe tylko pod warunkiem, że działalność ta była wykonywana przez co najmniej dwa lata w okresie ostatnich dziesięciu lat<sup>24</sup> i że osoby te poinformowały wcześniej o jej prowadzeniu właściwą instytucję w drodze pisemnej deklaracji zawierającej wymagane elementy<sup>25</sup>.

69. Jednakże w tym względzie należy przypomnieć, że sąd odsyłający wyjaśnił, iż wymienione w § 3a ustawy o doradcach podatkowych przesłanki świadczenia okazjonalnej pomocy w sprawach podatkowych na terytorium niemieckim nie zostały spełnione, ponieważ przepis ten nie obejmuje usług, które spółka świadczy w innym państwie członkowskim w sytuacji, w której osoby działające w imieniu spółki nie przemieszczają się na terytorium Niemiec.

19 — Zobacz wyroki: Komisja/Belgia, C-577/10, EU:C:2012:814, pkt 38; Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, pkt 44.

20 — Zobacz § 3 ustawy o doradcach podatkowych.

21 — Zobacz § 32 ust. 3 ustawy o doradcach podatkowych.

22 — Zobacz § 35 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o doradcach podatkowych.

23 — Zobacz wyrok Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, pkt 13.

24 — Zobacz §3a ust. 1 ustawy o doradcach podatkowych.

25 — Zobacz §3a ust. 2 ustawy o doradcach podatkowych.

### 3. W przedmiocie uzasadnienia przeszkody

70. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy krajowe mogące utrudniać wykonywanie podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie lub czynić je mniej atrakcyjnym mogą być dopuszczalne jedynie pod warunkiem, że służą one osiągnięciu celu leżącego w interesie ogólnym, są właściwe dla zapewnienia realizacji tego celu oraz nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia<sup>26</sup>.

71. Rząd niemiecki powołuje się w tym przypadku na ochronę konsumentów, a w szczególności ochronę usługobiorców usług doradztwa podatkowego, jak również na skuteczność kontroli podatkowych oraz będącą jej konsekwencją konieczność przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Konkretniej rzecz ujmując, wymagania uzyskania zezwolenia i posiadania kwalifikacji oraz doświadczenia zawodowego wynikające z uregulowań niemieckich są zasadne zdaniem rządu niemieckiego ze względu na wysoki poziom skomplikowania niemieckiego prawa podatkowego, konieczność ochrony usługobiorców pomocy w sprawach podatkowych przed błędnymi poradami i ich konsekwencjami, zwłaszcza na gruncie prawa karnego, ale również, ogólniej, ze względu na konieczność zagwarantowania właściwej realizacji przez podatników ich obowiązków podatkowych i w rezultacie ograniczenia utraty przychodów z tytułu podatków.

72. W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, że jak zaznaczył sąd odsyłający, uregulowania niemieckie mają zastosowanie do każdego podmiotu świadczącego usługi pomocy w sprawach podatkowych, a w szczególności do spółek doradztwa podatkowego, niezależnie od tego, w którym państwie członkowskim podmiot ten mają siedzibę. Uregulowania te mają zatem zastosowanie bez zróżnicowania i mogą być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego<sup>27</sup>, jednakże w zakresie, w jakim interes ten nie jest chroniony przepisami, którym podlega usługodawca w państwie członkowskim siedziby<sup>28</sup>. Taka sytuacja ma miejsce w sprawie postępowaniu głównym, ponieważ działalność doradztwa w sprawach podatkowych nie jest regulowana w Niderlandach.

73. Należy następnie przypomnieć, że Trybunał stwierdził, iż cel ochrony konsumentów oraz usługobiorców znajduje się pośród nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie swobody świadczenia usług<sup>29</sup>.

74. Chociaż konieczność ograniczenia strat w dochodach podatkowych nie może sama w sobie uzasadniać ograniczenia swobody świadczenia usług<sup>30</sup>, to należy przyznać, że cel przedstawiony jako główny przez rząd niemiecki, czyli ochrona usługobiorców pomocy w sprawach podatkowych przed błędnymi poradami i ich konsekwencjami, zwłaszcza na gruncie prawa karnego, przez złagodzenie skomplikowanego charakteru prawa niemieckiego za sprawą wymogu posiadania kwalifikacji i doświadczenia zawodowego, stanowi cel interesu ogólnego mogący uzasadniać ograniczenie swobody świadczenia usług.

75. Jednakże, i zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, przywołany nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, polegający na ochronie usługobiorców pomocy w sprawach podatkowych, może uzasadnić przeszkodę w swobodzie świadczenia usług jedynie w zakresie, w jakim jest właściwy dla realizacji realizowanego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia.

26 — Zobacz wyrok w sprawie Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, pkt 50.

27 — Zobacz w szczególności wyroki: Schindler, C-275/92, EU:C:1994:119, pkt 47; a także Läärä i in., C-124/97, EU:C:1999:435, pkt 31.

28 — Zobacz w szczególności wyroki: Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, pkt 15; Komisja/Włochy, C-131/01, EU:C:2003:96, pkt 28; a także Peñarroja Fa, C-372/09 i C-373/09, EU:C:2011:156, pkt 54.

29 — Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Francja, 220/83, EU:C:1986:461, pkt 20; Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, pkt 16, 17; Schindler, C-275/92, EU:C:1994:119, pkt 58; Ambry, C-410/96, EU:C:1998:578, pkt 31; Läärä i in., C-124/97, EU:C:1999:435, pkt 33; Cipolla i in., C-94/04 i C-202/04, EU:C:2006:758, pkt 64; DKV Belgium, C-577/11, EU:C:2013:146, pkt 41; Citroën Belux, C-265/12, EU:C:2013:498, pkt 38; a także Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 58.

30 — Zobacz w szczególności analogicznie wyroki: Dickinger i Ömer, C-347/09, EU:C:2011:582, pkt 55; a także Pflieger i in., C-390/12, EU:C:2014:281, pkt 54.

76. Należy przypomnieć w tym względzie, że uregulowania krajowe są właściwe dla realizacji przywołanego celu, tylko jeśli jego osiągnięcie jest rzeczywistym przedmiotem troski w sposób spójny i systematyczny, co powinno zostać ustalone przez sąd odsyłający<sup>31</sup>.

77. Można jednak stwierdzić w tym zakresie, że § 4 ustawy o doradcach podatkowych ustanawia listę określającą znaczną liczbę osób upoważnionych do świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych, które nie podlegają ani systemowi uprzedniego zezwolenia administracyjnego, ani wymaganiom kwalifikacji zawodowych nakładanym na osoby kierujące spółkami doradztwa podatkowego<sup>32</sup>.

78. Do osób tych zaliczają się w szczególności notariusze, rzecznicy patentowi, kuratorzy i zarządcy majątku osób trzecich, przedsiębiorcy prowadzący działalność handlową, przedstawicielstwa zawodowe lub stowarzyszenia, stowarzyszenia pomocy podatnikom, pracodawcy czy też krajowe spółki inwestycyjne, zagraniczne instytucje kredytowe oraz biegli aktuariusze, przy czym wspólną cechą tych osób stanowi wyraźnie możliwość świadczenia, w ramach działalności ubocznej, pomocy w sprawach podatkowych w ramach ich działalności głównej.

79. W tych warunkach trudne do obrony jest twierdzenie rządu niemieckiego, że uregulowania niemieckie, poprzez wymagania kwalifikacji zawodowych, które nakładają na osoby zarządzające w sposób odpowiedzialny spółkami doradztwa podatkowego, chronią w sposób systematyczny i spójny usługobiorców zawodowej pomocy w sprawach podatkowych za pomocą wymagań dotyczących kwalifikacji zawodowych.

80. W każdym razie, chociaż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że państwa członkowskie są uprawnione, w sytuacji nieobjętej dyrektywą w sprawie wzajemnego uznawania dyplomów, do regulowania prowadzenia na ich terytorium niektórych rodzajów działalności w celu ochrony konsumentów i w konsekwencji określenia dyplomów, wiedzy, kwalifikacji lub doświadczenia zawodowego niezbędnych w tym zakresie, to jednak są one zobowiązane, jeżeli obywatel innego państwa członkowskiego zamierza wykonywać wspomnianą działalność, do uznania tytułów i doświadczenia, które zdobył on w tym innym państwie członkowskim, i ich porównania z umiejętnościami i kwalifikacjami wymaganymi przez ustawodawstwo krajowe<sup>33</sup>.

81. Tymczasem uregulowania niemieckie nie przewidują możliwości – w celu udzielenia spółce doradztwa podatkowego zezwolenia na świadczenie usług zawodowej pomocy w sprawach podatkowych – uwzględnienia wiedzy i doświadczenia zawodowego osób, które kierują lub zarządzają tą spółką, oraz osób w niej zatrudnionych, a zatem wykraczają, jak podniosła Komisja, poza to, co konieczne dla zagwarantowania ochrony usługobiorcom.

82. W konsekwencji uważam, że na trzecie pytanie prejudycjalne sądu odsyłającego należy odpowiedzieć, iż art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że postanowienie to stoi na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, takim jak uregulowania w postępowaniu głównym, które uzależniają działalność zawodowej pomocy w sprawach podatkowych wykonywaną przez spółkę doradztwa podatkowego utworzoną zgodnie z prawem w innym państwie, w którym ta działalność nie jest regulowana, od obowiązku uzyskania przez tę spółkę uznania i – w stosunku do osób nią zarządzających – od uzyskania mianowania na doradców podatkowych.

31 — Zobacz w szczególności wyroki: Hartlauer, C-169/07, EU:C:2009:141; Dickinger i Ömer, C-347/09, EU:C:2011:582, pkt 56; Pflieger i in., C-390/12, EU:C:2014:281, pkt 56; a także Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 64.

32 — Przepis ten obejmuje 16 punktów, zawierających tyle samo wyczeżeń.

33 — Zobacz w szczególności wyroki: Vlassopoulou, C-340/89, EU:C:1991:193, pkt 20–23; Aguirre Borrell i in., C-104/91, EU:C:1992:202, pkt 7–16; Komisja/Hiszpania, C-375/92, EU:C:1994:109; Fernández de Bobadilla, C-234/97, EU:C:1999:367; Hoczman, C-238/98, EU:C:2000:440; a także Pešla, C-345/08, EU:C:2009:771.

## VI – Wnioski

83. W świetle powyższych rozważań, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedstawione przez Bundesfinanzhof w następujący sposób:

Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że postanowienie to stoi na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, takim jak uregulowania w postępowaniu głównym, które uzależniają działalność zawodowej pomocy w sprawach podatkowych wykonywaną przez spółkę doradztwa podatkowego utworzoną zgodnie z prawem w innym państwie, w którym ta działalność nie jest regulowana, od obowiązku uzyskania przez tę spółkę uznania i – w stosunku do osób nią zarządzających – od uzyskania mianowania na doradców podatkowych.