



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 17 grudnia 2015 r.\*

Odesłanie prejudycjalne — Uznawanie kwalifikacji zawodowych — Dyrektywa 2005/36/WE — Artykuł 5 — Swoboda świadczenia usług — Dyrektywa 2006/123/WE — Artykuł 16 i art. 17 pkt 6 — Artykuł 56 TFUE — Spółka doradztwa podatkowego mająca siedzibę w państwie członkowskim i świadcząca usługi w innym państwie członkowskim — Przepisy państwa członkowskiego wymagające rejestracji i uznania spółek doradztwa podatkowego

W sprawie C-342/14

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny sąd finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 20 maja 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 lipca 2014 r., w postępowaniu:

**X-Steuerberatungsgesellschaft**

przeciwko

**Finanzamt Hannover-Nord,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie L. Bay Larsen, prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (sprawozdawca) i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 maja 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu X-Steuerberatungsgesellschaft przez H.P. Taplicka, Belastingadviseur, i K. Hübnera, Rechtsanwalt,
- w imieniu Finanzamt Hannover-Nord przez S. Rechlina i B. Beckmanna, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i B. Beutlera, działających w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: niemiecki.

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman, M. de Ree i B. Koopman, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa, H. Støvlbæka i H. Tserepę-Lacombe, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 października 2015 r.,  
wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 dyrektywy 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych (Dz.U. L 255, s. 22), zmienionej rozporządzeniem Komisji (UE) nr 623/2012 z dnia 11 lipca 2012 r. (Dz.U. L 180, s. 9) (zwanej dalej „dyrektywą 2005/36”), art. 16 dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym (Dz.U. L 376, s. 36), a także art. 56 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między X-Steuerberatungsgesellschaft (zwaną dalej „X”) a Finanzamt Hannover-Nord (urzędem skarbowym w Hanowerze-Nord, zwanym dalej „Finanzamt”) dotyczącego odmowy uznania X przez Finanzamt za pełnomocnika spółki w ramach postępowania w sprawie ustalenia podatku obrotowego.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

#### Dyrektywa 2005/36

- 3 Artykuł 1 dyrektywy 2005/36, zatytułowany „Cel”, stanowi:

„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 [państwie członkowskim] lub [w] innych państwach członkowskich [...], które umożliwiają posiadaczowi wymienionych kwalifikacji wykonywanie w tych państwach tego samego zawodu”.

- 4 Artykuł 2 tej dyrektywy, zatytułowany „Zakres”, w ust. 1 stanowi:

„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 W tytule II wspomnianej dyrektywy, zatytułowanym „Swoboda świadczenia usług”, zawarto art. 5, zatytułowany „Zasada swobodnego świadczenia usług”. Ten art. 5 stanowi:

„1. [...] [P]aństwa 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.

[...]”.

Dyrektywa 2006/123

- 6 Artykuł 16 dyrektywy 2006/123, zatytułowany „Swoboda świadczenia usług”, w ust. 1 i 2 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.

[...]

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

[...]”.

- 7 Zgodnie z art. 17 tej dyrektywy, zatytułowanym „Dodatkowe odstępstwa od swobody świadczenia usług”:

„Artykuł 16 nie ma zastosowania do:

[...]

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

[...]”.

*Prawo niemieckie*

8 Zgodnie z § 80 ust. 5 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „Abgabenordnung”), w brzmieniu z okresu, w którym rozpatrywano sprawę w postępowaniu głównym, nie uznaje się uprawnień pełnomocników ani doradców, którzy zawodowo świadczą pomoc w sprawach podatkowych, nie mając do tego uprawnień, do reprezentowania ich mocodawców lub klientów ani do udzielania im pomocy w postępowaniu przed administracją podatkową.

9 Zgodnie z § 2 zdanie pierwsze Steuerberatungsgesetz (ustawy o doradcach podatkowych, zwanej dalej „Steuerberatungsgesetz”, BGBl. 1975 I, s. 2735), w brzmieniu z okresu, w którym rozpatrywano sprawę w postępowaniu głównym, działalność polegająca na udzielaniu pomocy w sprawach podatkowych może być zawodowo wykonywana jedynie przez osoby i stowarzyszenia, które są do tego uprawnione.

10 Zgodnie z § 3 Steuerberatungsgesetz:

„Do zawodowego świadczenia pomocy w sprawach podatkowych są uprawnieni:

- 1) doradcy podatkowi, pełnomocnicy podatkowi, adwokaci, zarejestrowani 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”.

11 Tymczasowe i okazjonalne świadczenie pomocy w sprawach podatkowych jest uregulowane w § 3a Steuerberatungsgesetz, który to przepis ma na celu wdrożenie dyrektywy 2005/36 w odniesieniu do zawodowej pomocy w sprawach podatkowych udzielanej w Niemczech przez osoby i stowarzyszenia z innego państwa członkowskiego. Przepis ten ma 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 są tam uprawnione do zawodowego świadczenia pomocy w sprawach podatkowych zgodnie z prawem państwa siedziby, są uprawnione do tymczasowego i okazjonalnego świadczenia zawodowej 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, wyłącznie jeżeli w okresie ostatnich dziesięciu lat wykonywała ten zawód w państwie siedziby przez okres co najmniej dwóch lat [...].

2. Zawodowe świadczenie pomocy w sprawach podatkowych w rozumieniu ust. 1 jest dopuszczalne wyłącznie wtedy, gdy przed rozpoczęciem świadczenia wspomnianej pomocy w Niemczech osoba poinformuje o tym właściwy organ w formie pisemnej deklaracji.

[...]

Deklaracja musi zawierać następujące dane i dokumenty:

[...]

- 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 państwie będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, lub w Szwajcarii oraz że w chwili przedstawienia zaświadczenia nie obowiązuje jej choćby okresowy zakaz wykonywania tej działalności;
- 6) potwierdzenie kwalifikacji zawodowych;
- 7) dowód wykazujący, że osoba wykonywała zawód w państwie siedziby przez co najmniej dwa lata w okresie poprzednich dziesięciu lat, jeżeli ani zawód, ani wykształcenie wymagane dla wykonywania tego zawodu nie są regulowane w państwie siedziby;

[...]”.

- 12 Paragraf 5 ust. 1 zdanie pierwsze Steuerberatungsgesetz stanowi:

„Osoby i stowarzyszenia zawodowe inne niż wskazane w §§ 3, 3a [...] nie są uprawnione do świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych ani nie mogą w szczególności zawodowo udzielać porad w sprawach podatkowych”.

- 13 Paragraf 32 Steuerberatungsgesetz stanowi:

„1. Doradcy podatkowi, pełnomocnicy podatkowi i spółki doradztwa podatkowego świadczą zawodową 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 przemysłowo-handlowej.

3. Spółki doradztwa podatkowego wymagają uznania. Dla celów uznania wymaga się wykazania, że doradcy podatkowi ponoszą odpowiedzialność za zarządzanie spółką”.

- 14 Zgodnie z § 35 ust. 1 zdanie pierwsze Steuerberatungsgesetz wyłącznie osoby, które złożyły egzamin na doradcę podatkowego lub które zostały zwolnione z tego egzaminu, mogą zostać ustanowione doradcą podatkowym.

### **Okoliczności faktyczne postępowania głównego i pytania prejudycjalne**

- 15 Z postanowienia odsyłającego wynika, że X jest spółką kapitałową prawa brytyjskiego mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie oraz oddziały w Belgii i w Niderlandach. Przedmiotem działalności X są doradztwo gospodarcze, doradztwo podatkowe oraz rachunkowość. X nie została uznana za spółkę doradztwa podatkowego w rozumieniu Steuerberatungsgesetz.
- 16 X świadczy usługi doradztwa w sprawach podatkowych na rzecz kilku zleceniodawców mających siedzibę w Niemczech oraz reprezentuje ich w podatkowych postępowaniach administracyjnych. Do odbioru przesyłek pocztowych X ustanowiła jako pełnomocnika do doręczeń A Ltd – przedsiębiorstwo zajmujące się obsługą biur z siedzibą w Niemczech.
- 17 X uczestniczyła w sporządzaniu deklaracji podatku obrotowego za rok obrachunkowy 2010 dla spółki C Ltd, mającej siedzibę w Niemczech. Deklaracja ta wpłynęła do Finanzamt na początku 2012 r. Decyzją z dnia 12 marca 2012 r. na podstawie § 80 ust. 5 Abgabenordnung Finanzamt odmówił uznania X za pełnomocnika C Ltd dla celów postępowania w sprawie ustalenia podatku obrotowego za 2010 r. W decyzji tej wskazano, że X nie jest uprawniona do świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych.



- 18 X wniosła sprawę do Finanzgericht Niedersachsen (sądu finansowego Dolnej Saksonii), który oddalił jej skargę.
- 19 Rozpatrując złożoną przez X skargę rewizyjną, sąd odsyłający stwierdza, że spełnione są przesłanki § 80 ust. 5 Abgabenordnung uzasadniające odmowę dopuszczenia X do działania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu przed administracją podatkową. X nie jest bowiem uprawniona do świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych ani na podstawie § 3 pkt 3 Steuerberatungsgesetz, ani na podstawie § 3a Steuerberatungsgesetz. Jednakże, ponieważ X powołuje się w szczególności na art. 5 dyrektywy 2005/36, art. 16 dyrektywy 2006/123 i na art. 56 TFUE, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy X może skutecznie powołać się bezpośrednio na te przepisy.
- 20 Wspomniany sąd wyjaśnia, że dąży on do określenia sytuacji spółki doradztwa podatkowego utworzonej zgodnie z prawodawstwem państwa członkowskiego, która sporządza – w państwie członkowskim, w którym ma ona swoją siedzibę i w którym działalność doradztwa podatkowego nie jest regulowana – deklarację podatkową dla usługobiorcy w innym państwie członkowskim i przekazuje tę deklarację organowi podatkowemu tego państwa, w którym krajowe przepisy regulują tę działalność.
- 21 Sąd ten uściśla, że Finanzgericht Niedersachsen (sąd finansowy Dolnej Saksonii) nie określił jeszcze, czy X faktycznie świadczyła sporną usługę w państwie członkowskim, w którym ma ona swoją siedzibę, czyli w Królestwie Niderlandów, czy też ma ona również siedzibę w państwie członkowskim usługobiorcy w ramach tego świadczenia, czyli w Republice Federalnej Niemiec.
- 22 Jednakże sąd odsyłający jest zdania, że okoliczność ta nie stoi na przeszkodzie odesłaniu prejudycjalnemu. Niezależnie bowiem od faktu, że sąd odsyłający nie może sam dokonać brakujących ustaleń okoliczności faktycznych, na tym etapie postępowania możliwe jest, aby Finanzgericht Niedersachsen (sąd finansowy Dolnej Saksonii), który powinien dokonać ustalenia okoliczności faktycznych, przyjął, że X świadczyła sporną usługę w Niderlandach oraz że nie ma ona siedziby w Niemczech. Odpowiedzi udzielone przez Trybunał na przedstawione kwestie prawne pozwolą następnie na określenie, po pierwsze, czy Finanzgericht Niedersachsen (sąd finansowy Dolnej Saksonii) powinien dokonać ustalenia okoliczności faktycznych, a także, po drugie, w danym wypadku, przedmiotu tych ustaleń.
- 23 Jeśli chodzi o art. 5 dyrektywy 2005/36, sąd odsyłający dąży, po pierwsze, do ustalenia, czy przepis ten faktycznie ma zastosowanie do spółki świadczącej usługi. Fakt, że art. 2 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje jej zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do obywateli, a nie do spółek, mógłby bowiem stać temu na przeszkodzie. Jednakże mogłoby się okazać, iż należy uwzględnić w tym względzie osoby ponoszące odpowiedzialność za zarządzanie daną spółką.
- 24 Po drugie, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy świadczenie, które wpisuje się w ramy wykonywania zawodu regulowanego w przyjmującym państwie członkowskim, lecz które jest dokonywane bez fizycznego przekroczenia granicy przez osoby działające w imieniu danej spółki, jest objęte art. 5 wspomnianej dyrektywy.
- 25 Co się tyczy art. 16 dyrektywy 2006/123, sąd odsyłający wskazuje, że jeśli spółka doradztwa podatkowego świadczy usługę w państwie członkowskim, w którym ma ona siedzibę, zastosowanie tego przepisu mogłoby – zgodnie z jego brzmieniem – zostać wykluczone. Zgodnie bowiem ze wspomnianym przepisem państwa członkowskie uznają prawo usługodawców do świadczenia usług w państwie członkowskim innym niż to, w którym prowadzą oni przedsiębiorstwo. W konsekwencji usługi świadczone na terytorium państwa członkowskiego siedziby nie powinny być objęte tym przepisem.

- 26 Jeżeli natomiast spółka doradztwa podatkowego świadczy usługi w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym ma ona siedzibę, art. 16 wspomnianej dyrektywy mógłby – zgodnie z art. 17 pkt 6 tej dyrektywy – nie mieć zastosowania do tych usług, ponieważ w państwie członkowskim, w którym świadczona jest usługa, działalność doradztwa podatkowego jest zastrzeżona dla szczególnego zawodu.
- 27 Jeżeli chodzi o art. 56 TFUE, sąd odsyłający rozważa, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy stanowią ograniczenie swobody świadczenia usług. Przepisy te nie umożliwiają bowiem spółce utworzonej zgodnie z prawodawstwem innego państwa członkowskiego, która ma siedzibę w tym państwie i w której doradcy podatkowi nie ponoszą odpowiedzialności za zarządzanie, uznania jej w Niemczech za spółkę doradztwa podatkowego ani swobodnego świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych. Uznanie takie zakłada bowiem wykazanie, że odpowiedzialność za zarządzanie spółką ponoszą doradcy podatkowi, przy czym wyłącznie osoba, która złożyła egzamin na doradcę podatkowego lub została zwolniona z tego egzaminu, może zostać ustanowiona doradcą podatkowym.
- 28 Wspomniany sąd dodaje, że spółka, która nie jest uprawniona do udzielania zawodowej pomocy w sprawach podatkowych, zgodnie z § 3a Steuerberatungsgesetz może być uprawniona do świadczenia pomocy w sprawach podatkowych na terytorium Republiki Federalnej Niemiec co najwyżej w sposób tymczasowy i okazjonalny. Przepis ten nie obejmuje jednak usług, które spółka świadczy w innym państwie członkowskim, bez przemieszczania się osób działających w imieniu tej spółki na terytorium Republiki Federalnej Niemiec.
- 29 Sąd odsyłający dąży zatem do ustalenia, czy owo ograniczenie swobody świadczenia usług jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego. Jest on zdania, że takie uzasadnienie mogłoby opierać się na konieczności zapewnienia przestrzegania przepisów podatkowych oraz zapobiegania unikaniu opodatkowania, które stanowią właśnie cel rozpatrywanych w postępowaniu głównym przepisów. W szczególności ograniczenie dostępu do działalności doradztwa podatkowego do niektórych określonych osób lub spółek ma na celu zapewnienie podatnikom wykwalifikowanej pomocy przy wypełnianiu ich obowiązków podatkowych.
- 30 Ponadto wspomniany sąd wskazuje, że podatnicy muszą także być chronieni przed szkodami mogącymi wyniknąć z doradztwa w sprawach podatkowych świadczonego przez osoby nieposiadające kwalifikacji zawodowych lub wymaganego w tym celu personelu. W konsekwencji określone w § 3 Steuerberatungsgesetz uprawnienie przyczynia się również do zachowania interesów podatników, na rzecz których – jako konsumentów – świadczone są usługi doradztwa.
- 31 Sąd odsyłający jest także zdania, że ze względu na złożoność niemieckiego prawa podatkowego oraz na częste zmiany przepisów podatkowych rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy wydają się odpowiednie i niezbędne, aby realizować wyżej wymienione cele.
- 32 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny sąd finansowy) 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 wypadku, gdy spółka doradztwa podatkowego utworzona zgodnie z przepisami państwa członkowskiego w państwie członkowskim, w którym ma ona siedzibę i w którym działalność doradztwa podatkowego nie jest regulowana, sporządza deklarację podatkową dla usługobiorcy w innym państwie członkowskim oraz przekazuje ją organowi podatkowemu, a w tym innym państwie członkowskim krajowe przepisy przewidują, że w celu uzyskania uprawnienia do świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych spółka doradztwa podatkowego wymaga uznania oraz musi być zarządzana przez doradców podatkowych, którzy ponoszą odpowiedzialność?

- 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?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

### *Uwagi wstępne*

- 33 Poprzez swoje pytania sąd odsyłający przedstawia kwestię wstępną dotyczącą tego, czy świadczenie usług takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym jest objęte art. 5 dyrektywy 2005/36, art. 16 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/123 lub art. 56 TFUE.
- 34 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, pytania opierają się na założeniu, że X świadczy z Niderlandów zawodową pomoc w sprawach podatkowych dla klientów w Niemczech bez przemieszczania się osób działających w imieniu tej spółki na terytorium Republiki Federalnej Niemiec.
- 35 Należy zaś wskazać, po pierwsze, że takie świadczenie usług nie jest objęte art. 5 dyrektywy 2005/36. Artykuł 5 ust. 2 stanowi bowiem wyraźnie, że przepisy tytułu II tej dyrektywy, w tym wspomniany art. 5, obowiązują jedynie w wypadku przeniesienia się usługodawcy na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego. Sytuacja taka nie ma miejsca w wypadku świadczenia usług takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.
- 36 Po drugie, jeśli chodzi o art. 16 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/123, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 17 pkt 6 tej dyrektywy w każdym razie jej art. 16 nie ma zastosowania do zagadnień objętych przepisami tytułu II dyrektywy 2005/36 ani do wymogów państw członkowskich, w których usługi są świadczone, a które zastrzegają daną działalność dla przedstawicieli konkretnego zawodu.
- 37 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, w przepisach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym zdefiniowano warunki dostępu do działalności polegającej na świadczeniu zawodowej pomocy w sprawach podatkowych i zakazano wykonywania tej działalności podmiotom, które nie spełniają tych warunków. Należy zatem uważać te przepisy za zastrzegające daną działalność dla przedstawicieli konkretnego zawodu w rozumieniu art. 17 pkt 6 dyrektywy 2006/123.
- 38 W tych okolicznościach, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 53 opinii, wynikające z takich przepisów wymogi są objęte wyłączeniem z zakresu zastosowania art. 16 wspomnianej dyrektywy, określonym w art. 17 pkt 6 tej dyrektywy.
- 39 Wykładni tej nie podaje w wątpliwość fakt, że – jak wynika z pkt 35 niniejszego wyroku – świadczenie usług takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie jest objęte tytułem II dyrektywy 2005/36. Jak potwierdza to bowiem samo brzmienie art. 17 pkt 6 dyrektywy 2006/123, określone w tym przepisie wyłączenie nie jest ograniczone wyłącznie do zagadnień objętych przepisami tego tytułu II.
- 40 Z powyższego wynika, że świadczenie usług takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie jest objęte ani art. 5 dyrektywy 2005/36, ani art. 16 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/123.



41 Natomiast ponieważ usługa taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym ma charakter transgraniczny, znajduje do niej zastosowanie art. 56 TFUE (zob. analogicznie wyrok OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, pkt 68).

42 W tych okolicznościach należy udzielić odpowiedzi wyłącznie na pytanie trzecie.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

43 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby przepisy państwa członkowskiego, w których zdefiniowano warunki dostępu do działalności polegającej na świadczeniu zawodowej pomocy w sprawach podatkowych, ograniczały swobodne świadczenie usług przez spółkę doradztwa podatkowego – utworzoną zgodnie z prawodawstwem innego państwa członkowskiego, w którym spółka ta ma siedzibę – która to spółka sporządza w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym działalność doradztwa podatkowego nie jest regulowana, deklarację podatkową dla usługobiorcy w tym pierwszym państwie członkowskim i przekazuje ją administracji podatkowej tego państwa.

44 W tym względzie należy przypomnieć, że wobec braku harmonizacji warunków dostępu do zawodu państwa członkowskie mają prawo określić wiedzę i kwalifikacje niezbędne do wykonywania tego zawodu (zob. w szczególności wyrok Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Ponieważ warunki dostępu do działalności polegającej na świadczeniu zawodowej pomocy w sprawach podatkowych nie były dotąd przedmiotem harmonizacji na poziomie Unii, państwa członkowskie pozostają kompetentne, aby określić te warunki (zob. analogicznie wyrok Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, pkt 49).

46 Z powyższego wynika, że w niniejszym wypadku prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, aby niemieckie prawodawstwo uzależniło dostęp do wspomnianej działalności od posiadania wiedzy i kwalifikacji, które zostały uznane za niezbędne (zob. analogicznie wyrok Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, pkt 50).

47 Jednakże państwa członkowskie powinny wykonywać swoją kompetencję w tej dziedzinie, przestrzegając podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie FUE (wyrok Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Jeśli chodzi o swobodę świadczenia usług, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 56 TFUE wymaga nie tylko wyeliminowania wszelkiej dyskryminacji usługodawców ze względu na ich przynależność państwową lub okoliczność, że ich siedziba mieści się w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługa jest świadczona, lecz również zniesienia wszelkich ograniczeń, nawet gdy obowiązują one bez różnicy zarówno krajowych usługodawców, jak i usługodawców z innych państw członkowskich, jeżeli są one 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 (zob. w szczególności wyrok Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, pkt 44).

49 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 66 i 67 opinii, przepisy takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią ograniczenie swobody świadczenia usług. Uzależniając bowiem wykonywanie przez spółkę doradztwa podatkowego działalności polegającej na świadczeniu zawodowej pomocy w sprawach podatkowych od systemu uprzedniego zezwolenia – które to zezwolenie jest uzależnione od odpowiednich kwalifikacji zawodowych osób zarządzających tą spółką – przepisy te pozbawiają

spółkę doradztwa podatkowego mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym działalność ta jest wykonywana zgodnie z prawem bez jej regulowania, wszelkiej możliwości świadczenia usług w Niemczech.

- 50 Jest prawdą, że spółka doradztwa podatkowego, która nie posiada uprawnień do świadczenia zawodowej pomocy w sprawach podatkowych, zgodnie z § 3a Steuerberatungsgesetz może być w sposób tymczasowy i okazjonalny uprawniona do świadczenia pomocy w sprawach podatkowych na terytorium Republiki Federalnej Niemiec.
- 51 Jednakże z przywołanych w pkt 28 niniejszego wyroku uściśleń przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że przepis ten nie ma zastosowania do świadczenia usług takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które nie zakłada fizycznego przemieszczania się usługodawcy do przyjmującego państwa członkowskiego.
- 52 Co się tyczy uzasadnienia ograniczenia wynikającego z przepisów krajowych takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środki 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 (zob. w szczególności wyrok Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, pkt 50).
- 53 Ogólnie rzecz ujmując, należy stwierdzić, że zapobieganie unikaniu opodatkowania oraz ochrona konsumentów, które – jak wynika z postanowienia odsyłającego – stanowią cele realizowane przez rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy, są celami zaliczającymi się do tych celów, które można uznać za stanowiące nadrzędne względy interesu ogólnego mogące uzasadniać ograniczenie swobody świadczenia usług (zob. podobnie wyroki: Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo; a także Komisja/Hiszpania, C-678/11, EU:C:2014:2434, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 54 Jednak z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że to na organach krajowych ciąży w szczególności obowiązek czuwania nad tym, by kwalifikacje nabyte w innych państwach członkowskich były w pełni uznawane i należycie uwzględniane (zob. wyrok Peñarroja Fa, C-372/09 i C-373/09, EU:C:2011:156, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 55 W niniejszym wypadku natomiast z przedstawionych Trybunałowi akt sprawy nie wynika, że – jeśli chodzi o świadczenie usług nieskutkujących fizycznym przekroczeniem granicy przez usługodawcę lub osoby działające w jego imieniu – rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy pozwalają na stosowne uznanie i należyte uwzględnienie kwalifikacji w dziedzinie zawodowej pomocy w sprawach podatkowych nabytych przez tego usługodawcę lub przez te osoby w innym państwie członkowskim.
- 56 Wprawdzie nałożony na usługodawcę świadczącego zawodową pomoc w sprawach podatkowych, takiego jak X, obowiązek złożenia zwykłej uprzedniej deklaracji organom państwa członkowskiego – w którym dostęp do działalności polegającej na świadczeniu zawodowej pomocy w sprawach podatkowych jest regulowany i w którym usługodawca ten zamierza świadczyć takie usługi – dotyczącej jego zamierzeń w tym względzie nie wykracza co do zasady poza to, co jest niezbędne, aby osiągnąć cele związane z zapobieganiem unikaniu opodatkowania i z ochroną konsumentów, realizowane przez przepisy takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym. Obowiązek taki umożliwia tym organom dokonanie weryfikacji kwalifikacji nabytych – w danym wypadku w drodze doświadczenia – przez wspomnianego usługodawcę lub przez osoby fizyczne, które świadczą w jego imieniu daną usługę, w innych państwach członkowskich w szczególnej dziedzinie podatków, w której tenże usługodawca zamierza wykonywać swoją działalność (zob. analogicznie wyrok Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, pkt 57, 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 57 Jednakże, jak wynika z pkt 28 niniejszego wyroku, przepis, który zdaniem Finanzamt i Republiki Federalnej Niemiec umożliwiłby takie uznanie i uwzględnienie, a mianowicie § 3a Steuerberatungsgesetz, nie ma zastosowania do takiego świadczenia usług, zgodnie z uściśleniami przedstawionymi przez sąd odsyłający.
- 58 Ponadto w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym organy państwa członkowskiego nie mogą w każdym razie skutecznie powołać się wobec usługodawcy takiego jak X na ewentualne nieprzestrzeganie reguł określonych w przepisie takim jak § 3a Steuerberatungsgesetz, ponieważ szczegółowe zasady stosowania tego przepisu w odniesieniu do X nie są jasne.
- 59 Zasada pewności prawa wymaga bowiem w szczególności, by przepisy prawne były jasne i precyzyjne, a ich skutki przewidywalne, zwłaszcza wówczas, gdy pociągają one za sobą niekorzystne konsekwencje dla jednostek i przedsiębiorstw (zob. wyrok Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 W konsekwencji na pytanie trzecie należy udzielić następującej odpowiedzi: art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby przepisy państwa członkowskiego, w których zdefiniowano warunki dostępu do działalności polegającej na świadczeniu zawodowej pomocy w sprawach podatkowych, ograniczały swobodne świadczenie usług przez spółkę doradztwa podatkowego – utworzoną zgodnie z prawodawstwem innego państwa członkowskiego, w którym spółka ta ma siedzibę – która to spółka sporządza w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym działalność doradztwa podatkowego nie jest regulowana, deklarację podatkową dla usługobiorcy w tym pierwszym państwie członkowskim i przekazuje ją administracji podatkowej tego państwa, bez stosownego uznania i należytego uwzględnienia kwalifikacji nabytych w innych państwach członkowskich przez wspomnianą spółkę lub przez osoby fizyczne, które świadczą w imieniu tej spółki usługi polegające na zawodowej pomocy w sprawach podatkowych.

### **W przedmiocie kosztów**

- 61 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby przepisy państwa członkowskiego, w których zdefiniowano warunki dostępu do działalności polegającej na świadczeniu zawodowej pomocy w sprawach podatkowych, ograniczały swobodne świadczenie usług przez spółkę doradztwa podatkowego – utworzoną zgodnie z prawodawstwem innego państwa członkowskiego, w którym spółka ta ma siedzibę – która to spółka sporządza w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym działalność doradztwa podatkowego nie jest regulowana, deklarację podatkową dla usługobiorcy w tym pierwszym państwie członkowskim i przekazuje ją administracji podatkowej tego państwa, bez stosownego uznania i należytego uwzględnienia kwalifikacji nabytych w innych państwach członkowskich przez wspomnianą spółkę lub przez osoby fizyczne, które świadczą w imieniu tej spółki usługi polegające na zawodowej pomocy w sprawach podatkowych.**

Podpisy