



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PEDRO CRUZ VILLALÓN
prednesené 1. októbra 2015¹

Vec C-342/14

**X-Steuerberatungsgesellschaft
proti
Finanzamt Hannover-Nord**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„Slobodné poskytovanie služieb — Článok 56 ZFEÚ — Smernica 2006/123/ES — Uznávanie odborných kvalifikácií — Smernica 2005/36/ES — Spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach usadená v jednom členskom štáte, ktorá poskytuje služby v druhom členskom štáte — Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje pre výkon činnosti spoločností poskytujúcich poradenské služby v daňových veciach povinnosť uznania a požiadavky týkajúce sa odbornej kvalifikácie ich konateľov“

1. Spor vo veci samej v prejednávanom prípade sa týka rozhodnutia, ktorým nemecký daňový orgán odmietol povoliť spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach, ktorá je v súlade so zákonom usadená v inom členskom štáte, konkrétne v Holandskom kráľovstve, vykonávať činnosť pre jej klientov usadených v Nemecku. Predmetnú činnosť, ktorá v Holandsku nie je regulovaná, môže spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach v posudzovanom prípade vykonávať v Nemecku len pod podmienkou, že táto spoločnosť bola uznaná, čo si vyžaduje, aby jej konatelia boli vymenovaní za daňových poradcov, a teda zložili skúšku daňového poradcu.

2. Spoločnosť poskytujúca poradenské služby, o ktorú ide vo veci samej, napadla toto zamietavé rozhodnutie, pričom sa odvolala na článok 5 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2005/36/ES zo 7. septembra 2005 o uznávaní odborných kvalifikácií², článok 16 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/123/ES z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu³ a článok 56 ZFEÚ, v dôsledku čoho vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru tri prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu uvedených ustanovení.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. EÚ L 255, s. 22.

3 — Ú. v. EÚ L 376, s. 36.

I – Právny rámec

A – Právo Únie

1. Smernica 2005/36

3. Článok 1 smernice 2005/36 vymedzuje účel tejto smernice takto:

„Táto smernica stanovuje pravidlá, podľa ktorých členský štát, ktorý na svojom území umožňuje prístup k regulovanému povolaniu alebo výkon regulovaného povolania na základe osobitných odborných kvalifikácií (ďalej len ‚hostiteľský členský štát‘), uznáva odborné kvalifikácie získané v jednom alebo viacerých členských štátoch (ďalej len ‚domovský členský štát‘), a ktorý umožňuje osobe s takými odbornými kvalifikáciami vykonávať rovnaké povolanie v tomto štáte, na prístup k tomuto povolaniu a výkon tohto povolania.“

4. Článok 2 smernice 2005/36, ktorý vymedzuje rozsah pôsobnosti tejto smernice, v odseku 1 stanovuje:

„Táto smernica sa uplatňuje voči všetkým štátnym príslušníkom členského štátu, ktorí si želajú vykonávať regulované povolanie, vrátane tých, ktorí patria k slobodným povolaniam, v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom získali svoje odborné kvalifikácie, či už ako samostatne zárobkovo činná osoba alebo ako zamestnanec.“

5. Článok 5 smernice 2005/36 stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia práva Spoločenstva, ako aj články 6 a 7 tejto smernice, členské štáty neobmedzujú z nijakého dôvodu súvisiaceho s odbornou kvalifikáciou, voľne poskytované služby v inom členskom štáte:

- a) ak je poskytovateľ služieb v súlade so zákonom usadený v členskom štáte na účely výkonu rovnakého povolania v tomto štáte (ďalej len ‚členský štát usadenia‘) a
- b) ak sa poskytovateľ služieb presťahuje, ak vykonával toto povolanie v členskom štáte usadenia najmenej dva roky počas desiatich rokov predchádzajúcich poskytovaniu služieb, ak toto povolanie nie je v tomto členskom štáte regulované. Podmienka, ktorá vyžaduje dvojročný výkon povolania, sa nepoužije v prípade, ak je regulované buď povolanie, alebo vzdelanie a odborná príprava, ktorá k tomuto povolaniu vedie.

2. Ustanovenia tejto časti sa použijú len v prípade, ak sa poskytovateľ služieb odšťahuje na územie hostiteľského členského štátu, aby dočasne a príležitostne vykonával povolanie uvedené v odseku 1.

Dočasná a príležitostná povaha poskytovania služieb sa posudzuje od prípadu k prípadu, najmä vo vzťahu k jeho trvaniu, frekvencii, pravidelnosti a nepretržitosti.

3. Ak sa poskytovateľ služieb odšťahuje, podlieha odborným predpisom profesionálnej, zákonnej alebo správnej povahy, ktoré sú priamo spojené s odbornou kvalifikáciou, ako je vymedzenie povolania, používanie titulov a závažné zanedbanie povinností pri výkone povolania, ktoré je priamo a osobitne spojené s ochranou a bezpečnosťou spotrebiteľa, ako aj disciplinárnym ustanoveniam, ktoré sú uplatniteľné v hostiteľskom členskom štáte na odborníkov, ktorí v tomto členskom štáte vykonávajú rovnaké povolanie.“

2. Smernica 2006/123

6. Článok 16 ods. 1 až 3 smernice 2006/123 stanovuje:

„1. Členské štáty rešpektujú právo poskytovateľov poskytovať služby v inom členskom štáte, než v tom, v ktorom sú usadení.

Členský štát, v ktorom sa poskytuje služba, zabezpečuje voľný prístup k činnosti v oblasti služieb a jej slobodné vykonávanie na svojom území. Členské štáty nepodmieňujú prístup k činnosti v oblasti služieb alebo jej vykonávanie na svojom území splnením požiadaviek, ktoré nedodržiavajú tieto zásady:

- a) nediskriminácia: požiadavka nesmie byť priamo alebo nepriamo diskriminujúca s ohľadom na štátnu príslušnosť, alebo v prípade právnických osôb s ohľadom na členský štát, v ktorom sú usadené;
- b) nevyhnutnosť: požiadavka musí byť opodstatnená dôvodmi verejného poriadku, verejnej bezpečnosti, verejného zdravia alebo ochrany životného prostredia;
- c) proporcionálnosť: požiadavka musí byť vhodná na dosahovanie sledovaných cieľov a nesmie prekračovať rámec nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa.

2. Členské štáty nesmú v prípade poskytovateľa usadeného v inom členskom štáte obmedziť slobodu poskytovať služby uložením niektorej z týchto požiadaviek:

- a) povinnosť poskytovateľa mať prevádzku na ich území;
- b) povinnosť poskytovateľa získať od príslušných orgánov povolenie vrátane zápisu do registra alebo registrácie v profesijnom orgáne alebo združení na ich území, okrem prípadov, ktoré ustanovuje táto smernica alebo iné nástroje práva Spoločenstva;
- c) zákaz pre poskytovateľa vytvoriť určitú formu alebo typ infraštruktúry na ich území vrátane kancelárií či priestorov, ktoré poskytovateľ potrebuje na dodávanie príslušných služieb;
- d) uplatnenie osobitných zmluvných podmienok medzi poskytovateľom a príjemcom, ktoré bránia poskytovaniu služby samostatne zárobkovo činnou osobou alebo ho obmedzujú;
- e) povinnosť poskytovateľa vlastniť doklad totožnosti vydaný ich príslušnými orgánmi, ktorý sa konkrétne vzťahuje na vykonávanie činnosti v oblasti služieb;
- f) požiadavky, s výnimkou tých, ktoré sú potrebné pre ochranu zdravia a bezpečnosť pri práci, ktoré ovplyvňujú používanie zariadenia a materiálu, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou poskytovanej služby;
- g) obmedzenia slobody poskytovať služby uvedené v článku 19.

3. Členskému štátu, do ktorého sa poskytovateľ premiestni, sa nebráni stanoviť požiadavky na vykonávanie činnosti v oblasti služieb, ak sú opodstatnené dôvodom verejného poriadku, verejnej bezpečnosti, verejného zdravia alebo ochrany životného prostredia, a ak je to v súlade s odsekom 1. Členským štátom sa nebráni uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva svoje pravidlá o podmienkach zamestnávania vrátane pravidiel ustanovených v kolektívnych zmluvách.

...“

7. V článku 17 smernice 2006/123, ktorý stanovuje dodatočné odchýlky od slobodného poskytovania služieb, sa uvádza:

„Článok 16 sa nevzťahuje na:

...

6. záležitosti, na ktoré sa vzťahuje hlava II smernice 2005/36... , ako aj požiadavky v členskom štáte, v ktorom sa poskytuje služba, ktoré vyhradujú činnosť pre určitú profesiu;

...“

B – Nemecké právo

8. Podľa § 80 ods. 5 daňového poriadku (Abgabenordnung) v znení účinnom v čase skutkových okolností sporu vo veci samej treba splnomocnených zástupcov a poradcov odmietnuť, keď v rámci podnikania poskytujú poradenské služby v daňových veciach bez toho, aby na to boli oprávnení.

9. § 2 prvá veta zákona o daňových poradcoch (Steuerberatungsgesetz)⁴ v znení účinnom v čase skutkových okolností sporu vo veci samej stanovuje, že poradenské služby v daňových veciach môžu v rámci podnikania poskytovať len osoby a združenia, ktoré na to majú oprávnenie.

10. Podľa § 3 zákona o daňových poradcoch majú oprávnenie poskytovať poradenské služby v daňových veciach:

- „1. daňoví poradcovia, osoby splnomocnené na daňové účely, advokáti, usadení euroadvokáti, audítori a autorizovaní účtovníci,
2. združenia, ktorých členmi sú výlučne osoby uvedené v bode 1,
3. spoločnosti poskytujúce poradenské služby v daňových veciach, združenia advokátov, audítorské spoločnosti a spoločnosti vykonávajúce kontrolu účtovníctva.“

11. Dočasné a príležitostné poskytovanie poradenských služieb v daňových veciach upravuje § 3a zákona o daňových poradcoch, ktorého cieľom je prebrať v predmetnej oblasti smernicu 2005/36. Toto ustanovenie znie:

„1. Osoby profesijne usadené v inom členskom štáte Európskej únie alebo v inom zmluvnom štáte Dohody o Európskom hospodárskom priestore [z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3)] alebo vo Švajčiarsku, ktoré sú tam podľa právnej úpravy štátu usadenia oprávnené poskytovať v rámci podnikania poradenské služby v daňových veciach, majú oprávnenie na dočasné a príležitostné poskytovanie poradenských služieb v daňových veciach na území Spolkovej republiky Nemecko. Rozsah oprávnenia na poskytovanie poradenských služieb v daňových veciach v tuzemsku sa riadi rozsahom tohto oprávnenia v štáte usadenia. Pri ich činnosti v Nemecku sa na ne vzťahujú rovnaké profesijné pravidlá ako na osoby uvedené v § 3. Ak v štáte usadenia nie je regulované ani povolanie, ani vzdelávanie na výkon tohto povolania, oprávnenie na poskytovanie poradenských služieb v daňových veciach v Nemecku platí len vtedy, keď v členskom štáte usadenia osoba vykonávala toto povolanie najmenej dva roky počas posledných desiatich rokov. To, či sa poskytovanie poradenských služieb v daňových veciach v rámci podnikania uskutočňuje dočasne a príležitostne, treba posúdiť najmä vo vzťahu k jeho trvaniu, frekvencii, pravidelnosti a nepretržitosti.

4 — BGBl. 1975 I, s. 2735.

2. Poskytovanie poradenských služieb v daňových veciach v rámci podnikania podľa odseku 1 je prípustné len vtedy, ak osoba pred prvým poskytnutím služby v tuzemsku písomne informuje príslušný orgán. Príslušným orgánom pre osoby z:

...

4. Holandska a Bulharska je Steuerberaterkammer Düsseldorf,

...Oznámenie osoby musí obsahovať:

1. priezvisko a mená, názov alebo obchodné meno vrátane štatutárnych zástupcov;
2. rok narodenia alebo založenia;
3. adresu sídla vrátane adries všetkých pobočiek;
4. profesijný titul, pod ktorým sa má činnosť vykonávať v tuzemsku;
5. potvrdenie o tom, že osoba je v súlade so zákonom usadená na účely poskytovania poradenských služieb v daňových veciach v rámci podnikania v členskom štáte Európskej únie, v inom zmluvnom štáte Dohody o Európskom hospodárskom priestore alebo vo Švajčiarsku a že v čase predloženia potvrdenia nemá zakázaný výkon tejto činnosti, a to ani dočasne;
6. dôkaz o odbornej kvalifikácii;
7. dôkaz o tom, že osoba vykonávala povolanie v štáte usadenia najmenej dva roky počas posledných desiatich rokov, ak v štáte usadenia nie je regulované ani povolanie, ani vzdelávanie na výkon tohto povolania;
8. informácie o podrobnostiach týkajúcich sa poistenia zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone povolania alebo inej individuálnej alebo kolektívnej ochrany vo vzťahu k zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone povolania.

Oznámenie sa musí podať každý rok, ak chce osoba po uplynutí kalendárneho roka opäť poskytovať v tuzemsku poradenské služby v daňových veciach podľa odseku 1. V tomto prípade treba znova predložiť potvrdenie v zmysle tretej vety bodu 5 a poskytnúť informácie v zmysle tretej vety bodu 8.

...“

12. § 4 zákona o daňových poradcoch stanovuje:

„Oprávnenie poskytovať poradenské služby v daňových veciach v rámci podnikania majú tiež:

1. notári v rámci svojich oprávnení...;
2. patentoví zástupcovia a kancelárie patentových zástupcov v rámci svojich oprávnení...;
3. verejnoprávne orgány a ustanovizne, ako aj audítorské inštitúcie vyššieho stupňa pre verejnoprávne ustanovizne a inštitúcie v rámci svojej pôsobnosti;
4. uschovávatelia a správcovia cudzieho majetku alebo majetku, ktorý im bol zverený do správy alebo odovzdaný ako zábezpeka, pokiaľ poskytujú poradenské služby v daňových veciach v súvislosti s týmto majetkom;

5. podnikatelia, ktorí vykonávajú obchodnú živnosť, pokiaľ poskytujú poradenské služby v daňových veciach svojim zákazníkom v priamej súvislosti s obchodom, ktorý je súčasťou ich obchodnej živnosti;
6. audítorské a zastrešujúce družstevné združenia a družstevné správčovské spoločnosti, pokiaľ v rámci svojich úloh poskytujú členom audítorských a zastrešujúcich združení poradenské služby v daňových veciach;
7. stavovské alebo podobné združenia, pokiaľ v rámci svojich úloh poskytujú svojim členom poradenské služby v daňových veciach...;
8. stavovské alebo podobné združenia poľnohospodárov a lesníkov, ktorých predmetom činnosti je podľa ich stanov aj poskytovanie poradenských služieb poľnohospodárskym a lesohospodárskym podnikom..., pokiaľ poskytujú tieto poradenské služby prostredníctvom osôb oprávnených používať označenie „poľnohospodárska účtovná kancelária“ a pokiaľ sa tieto poradenské služby netýkajú výpočtu príjmov zo samostatnej zárobkovej činnosti alebo prevádzkovania živnosti, ibaže by išlo o vedľajšie príjmy, ktoré poľnohospodári obvykle dosahujú;
9.
 - a) zasielateľské spoločnosti, pokiaľ poskytujú poradenské služby vo veciach dovozných ciel alebo pri odbavovaní tovaru v obchode s inými členskými štátmi Európskej únie na účely spotrebných daní,
 - b) iné podniky vykonávajúce živnosť, pokiaľ poskytujú poradenské služby v súvislosti s colným odbavením vo veciach dovozných ciel,
 - c) podniky uvedené v písmenách a) a b), pokiaľ poskytujú podnikateľom... poradenské služby v daňových veciach... a majú sídlo v rámci územnej pôsobnosti tohto zákona, nie sú malými podnikateľmi... a nie sú vylúčené zo zastupovania v daňových veciach...;
10. zamestnávateľa, pokiaľ poskytujú poradenské služby svojim zamestnancom vo veciach súvisiacich s daňou z príjmu zo závislej činnosti alebo vo veciach súvisiacich s rodinnými daňovými bonusmi...;
11. združenia na poskytovanie poradenských služieb vo veciach súvisiacich s daňou z príjmu zo závislej činnosti, pokiaľ poskytujú svojim členom poradenské služby v daňových veciach...;
12. tuzemské investičné spoločnosti, ako aj osoby, spoločnosti a iné bezpodielové združenia majetku, pokiaľ v mene veriteľov kapitálových výnosov podávajú hromadné žiadosti o vrátenie dane z kapitálových výnosov...;
- 12a. zahraničné úverové inštitúcie, pokiaľ v mene veriteľov kapitálových výnosov podávajú hromadné žiadosti o vrátenie dane z kapitálových výnosov...;
13. verejne ustanovení znalci v oblasti poistnej matematiky, pokiaľ poskytujú svojim klientom poradenské služby v daňových veciach v priamej súvislosti s výpočtom dôchodkových rezerv, poistno-technických rezerv a odvodov do dôchodkových a podporných fondov;
- ...
15. subjekty uznané predpismi spolkových krajín za spôsobilé... v rámci svojich úloh;
- ...“

13. § 32 zákona o daňových poradcach stanovuje:

„1. Daňoví poradcovia, osoby splnomocnené na daňové účely a spoločnosti poskytujúce poradenské služby v daňových veciach poskytujú v rámci podnikania poradenské služby v daňových veciach podľa ustanovení tohto zákona.

2. Daňoví poradcovia a osoby splnomocnené na daňové účely musia byť vymenovaní; vykonávajú slobodné povolanie. Ich činnosť nie je živnosťou.

3. Spoločnosti poskytujúce poradenské služby v daňových veciach musia byť uznané. Podmienkou uznania je dôkaz o tom, že daňoví poradcovia riadia spoločnosť zodpovedne.“

II – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej

14. X-Steuerberatungsgesellschaft je kapitálová spoločnosť založená podľa práva Spojeného kráľovstva, ktorá má sídlo v Spojenom kráľovstve a pobočky v Holandsku a Belgicku, pričom predmetom jej činnosti je ekonomické poradenstvo, daňové poradenstvo a účtovníctvo a jej spoločníkmi a konateľmi sú S s bydliskom v Nemecku a Y s bydliskom v Belgicku.

15. Táto spoločnosť poskytuje v daňových veciach poradenstvo viacerým mandantom so sídlom v Nemecku, ktorých zastupuje v daňových správnych konaniach, aj keď nie je v Nemecku uznaná ako poradenská spoločnosť v zmysle § 32 ods. 3 a § 49 zákona o daňových poradcach a vymenovanie Y za daňového poradcu v Nemecku bolo zrušené v roku 2000.

16. Žalobkyňa vo veci samej využíva služby spoločnosti A-Ltd., ktorá poskytuje kancelárske služby, so sídlom v Nemecku, ktorá je splnomocnená preberať zásielky a v priestoroch ktorej Y údajne podnikal.

17. Žalobkyňa vo veci samej okrem iného spolupracovala pri vypracovaní daňového priznania spoločnosti C-Ltd na daň z obratu za rok 2010. Finanzamt Hannover-Nord (Daňový úrad Hannover-sever) však rozhodnutím z 12. marca 2012 odmietol uznať ju za splnomocnenkyňu spoločnosti C-Ltd na základe § 80 ods. 5 daňového poriadku z dôvodu, že nebola oprávnená poskytovať v rámci podnikania poradenské služby v daňových veciach.

18. Žalobu, ktorú žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto rozhodnutiu, súd pre daňové záležitosti (Finanzgericht) zamietol. Tento súd jednak potvrdil, že žalobkyňa vo veci samej nebola spôsobilá poskytovať poradenské služby v daňových veciach, a jednak rozhodol, že podmienky umožňujúce dočasne a príležitostne poskytovať poradenské služby v daňových veciach podľa § 3a zákona o daňových poradcach neboli splnené, keďže žalobkyňa vo veci samej nezaslala stavovskej komore daňových poradcov v Düsseldorfe, príslušnej pre Holandsko, oznámenie, ktoré by spĺňalo požiadavky odseku 2 tohto ustanovenia.

19. V rámci svojho opravného prostriedku „Revision“ podanom na vnútroštátnom súde žalobkyňa vo veci samej uviedla, že poskytovateľovi služieb usadenému v členskom štáte, konkrétne v Holandskom kráľovstve, kde v súlade so zákonom vykonáva činnosť daňového poradcu, nemožno zakázať, aby z tohto členského štátu poskytoval služby hospodárskym subjektom usadeným v inom členskom štáte, konkrétne v Spolkovej republike Nemecko, teda bez toho, aby prekročil hranicu, bez ohľadu na to, že v tomto poslednom uvedenom členskom štáte je činnosť daňových poradcov vyhradená určitým odborne kvalifikovaným osobám. Žalobkyňa vo veci samej namieta porušenie článku 5 smernice 2005/36, článku 16 smernice 2006/123, článku 56 ZFEÚ, ako aj článku 3 smernice 2000/31/ES Európskeho parlamentu a Rady z 8. júna 2000 o určitých právnych aspektoch služieb informačnej spoločnosti na vnútornom trhu, najmä o elektronickom obchode (smernica o elektronickom

obchode)⁵.

III – Prejudiciálne otázky a konanie na Súdnom dvore

20. Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Bráni článok 5 smernice 2005/36 obmedzeniu slobodného poskytovania služieb v prípade, ak spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach založená podľa právnych predpisov členského štátu vypracuje v jednom členskom štáte, v ktorom je usadená a v ktorom nie je činnosť daňových poradcov regulovaná, daňové priznanie pre príjemcu v druhom členskom štáte a zašle ho daňovému úradu tohto druhého členského štátu, ktorého vnútroštátne predpisy stanovujú, že spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach potrebuje na oprávnenie poskytovať poradenské služby v daňových veciach v rámci podnikania uznanie a daňoví poradcovia ju musia riadiť zodpovedne?
2. Môže sa spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach za okolností uvedených v prvej otázke úspešne odvolávať na článok 16 ods. 1 a 2 smernice 2006/123, a to bez ohľadu na to, v ktorom z týchto dvoch členských štátov poskytuje službu?
3. Má sa článok 56 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že za okolností uvedených v prvej otázke tento článok bráni tomu, aby bolo slobodné poskytovanie služieb obmedzené predpismi, ktoré platia v členskom štáte príjemcu, ak spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach nie je usadená v členskom štáte príjemcu?“

21. Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vysvetlil, že je potrebné, aby sa Súdny dvor vyjadril k otázke, či je zlučiteľné s právom Únie obmedziť slobodné poskytovanie služieb prostredníctvom vnútroštátnych predpisov, ktoré stanovujú, že poradenské služby v daňových veciach môžu v rámci podnikania poskytovať len osoby a združenia, ktoré sú na to oprávnené, a že podmienkou oprávnenia spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach je uznanie a jej zodpovedné riadenie daňovými poradcami.

22. Vnútroštátny súd navyše spresnil, že skutočnosť, že súd nižšieho stupňa ešte neurčil, či žalobkyňa vo veci samej skutočne poskytla službu, o ktorú ide vo veci samej, v členskom štáte, v ktorom bola usadená, alebo či sa malo vychádzať z toho, že bola usadená v členskom štáte určenia, vzhľadom na judikatúru Súdného dvora nebráni podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

23. Žalobkyňa a žalovaný vo veci samej, nemecká a holandská vláda, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky a tiež predniesli ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 13. mája 2015, pričom sa na základe žiadosti Súdného dvora zamerali na tretiu otázku.

IV – Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

A – O prvej otázke

24. Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyjadril pochybnosti o uplatniteľnosti smernice 2005/36 na skutkové okolnosti sporu vo veci samej. Po prvé táto smernica sa podľa všetkého uplatňuje len na štátnych príslušníkov, a nie na spoločnosti, pričom však treba vziať do úvahy osoby konajúce v mene spoločností. Po druhé články 5 až 9 smernice 2005/36 sa podľa jej

5 — Ú. v. EÚ L 178, s. 1; Mim. vyd. 13/025, s. 399.

článku 5 ods. 2 použijú len v prípade, ak sa poskytovateľ služieb odsťahuje na územie hostiteľského členského štátu, aby dočasne a príležitostne vykonával povolanie uvedené v článku 5 ods. 1. Vnútroštátny súd sa napokon po tretie pýta, či sa článok 5 smernice 2005/36 vzťahuje na služby poskytované spoločnosťou z jej členského štátu usadenia, v ktorom vykonávané povolanie nie je regulované, do členského štátu, v ktorom je výkon tohto povolania podmienený odbornou kvalifikáciou v zmysle článku 3 ods. 1 písm. a) smernice 2005/36.

25. Účastníci konania vo veci samej a oprávnené subjekty, ktoré predložili pripomienky, ako aj Komisia, tvrdia, že smernica 2005/36 sa nevzťahuje na spor vo veci samej.⁶

26. Žalovaný vo veci samej, Komisia a subsidiárne aj nemecká vláda tvrdia, že článok 5 smernice 2005/36 vyžaduje, aby sa poskytovateľ služby presťahoval do hostiteľského členského štátu. V prípade vo veci samej pritom nedošlo k fyzickému prekročeniu hranice, keďže žalobkyňa vo veci samej poskytuje svojim nemeckým klientom služby zo svojej prevádzkarne v Holandsku.

27. Nemecká vláda a holandská vláda sa domnievajú, že smernica 2005/36 nie je uplatniteľná *ratione personae*. Táto smernica sa totiž podľa ich názoru vzťahuje len na prípady, v ktorých sa vyžaduje určité vzdelanie alebo odborná prax, ktoré môžu logicky získať len fyzické osoby. Prvá prejudiciálna otázka sa pritom týka len činnosti spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach, a nie činnosti osôb, ktoré konajú v jej mene.

28. Nemecká vláda dodáva, že smernica 2005/36 v každom prípade nebráni rozhodnutiu žalovaného vo veci samej, keďže požiadavky stanovené v § 3a zákona o daňových poradcov spadajú pod článok 7 ods. 2 písm. b) až d) uvedenej smernice, ktorý stanovuje, že členské štáty môžu pri prvom poskytovaní služieb požadovať osvedčenie o tom, že poskytovateľ služieb je usadený v členskom štáte v súlade so zákonom na účely výkonu príslušných činností, a dôkaz o odbornej kvalifikácii.

B – O druhej otázke

29. Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania pochybuje o tom, či sa spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach, akou je žalobkyňa vo veci samej, môže odvolávať na článok 16 smernice 2006/123, ktorý zaručuje právo poskytovateľov poskytovať služby v inom členskom štáte než v tom, v ktorom sú usadení, ak činnosť daňového poradcu nie je regulovaná v členskom štáte usadenia, ale je regulovaná v hostiteľskom členskom štáte. V tejto súvislosti poznamenáva, že ak taká spoločnosť poskytuje služby vo svojom členskom štáte usadenia, nevzťahuje sa na ne článok 16 smernice 2006/123, a ak ich poskytuje v členskom štáte príjemcu, potom spadajú pod odchýlku od slobodného poskytovania služieb uvedenú v článku 17 bode 6 smernice 2006/123.

30. Žalovaný vo veci samej, ako aj nemecká vláda a Komisia sa tiež domnievajú, že smernica 2006/123 sa nevzťahuje na spor vo veci samej, a to z dôvodov uvedených vnútroštátnym súdom.⁷

31. Naproti tomu holandská vláda zastáva opačný názor. Predovšetkým poznamenáva, že smernica 2005/36 nevyklučuje uplatnenie smernice 2006/123, keďže prvá uvedená smernica sa nevzťahuje na požiadavky uložené spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach. Ďalej zdôrazňuje – pričom v tejto súvislosti odkazuje na odôvodnenie 33 smernice 2006/123 –, že služby poskytované na diaľku spadajú do pôsobnosti tejto smernice. Článok 16 smernice 2006/123 sa podľa jej názoru vzťahuje na poskytovanie služieb poskytovateľmi usadenými v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa služby prijímajú, bez ohľadu na to, v ktorom členskom štáte sa vykonáva samotná činnosť. Uvedená vláda sa napokon domnieva, že podmienka uznania, ktorú stanovuje

6 – Žalobkyňa vo veci samej, ktorá vyjadruje poľutovanie nad tým, že vnútroštátny súd nepoložil otázky, ktoré mu navrhla, nepredložila pripomienky k prvej prejudiciálnej otázke.

7 – Žalobkyňa vo veci samej nepredložila pripomienky k druhej prejudiciálnej otázke.

nemecká právna úprava pre činnosť spoločnosti poskytujúcej poradenskú službu v daňových veciach, sa týka zloženia riadiaceho orgánu spoločnosti, a teda nepredstavuje požiadavku, ktorá vyhradzuje činnosť pre určitú profesiu, v zmysle článku 17 bodu 6 smernice 2006/123, čo je ustanovenie, ktoré sa má ako odchýlka vykladať reštriktívne.

32. Holandská vláda preto zastáva názor, že nemecká právna úprava je zlučiteľná so smernicou 2006/123 len pod podmienkou, že je nediskriminačná, nevyhnutná a primeraná s ohľadom na jedno zo štyroch odôvodnení uvedených v článku 16 tejto smernice, čo musí určiť vnútroštátny súd. Uvedená vláda z toho tiež vyvodzuje, že na tretiu prejudiciálnu otázku netreba odpovedať.

C – O tretej otázke

33. Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania poznamenáva, že hoci sa nemecká právna úprava bez rozdielu vzťahuje na všetky spoločnosti poskytujúce poradenskú službu v daňových veciach, napriek tomu predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, keďže bráni tomu, aby spoločnosť založená v súlade s právnymi predpismi iného členského štátu, ktorá má sídlo v tomto členskom štáte, ale ktorú neriadia zodpovedne daňoví poradcovia, bola uznaná v Nemecku a mohla tam v rámci podnikania poskytovať poradenskú službu v daňových veciach. Domnieva sa však, že táto právna úprava by mohla byť opodstatnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, konkrétne všeobecným záujmom na dodržiavaní daňových predpisov a predchádzaní daňovým únikom, ako aj ochranou spotrebiteľov. Cieľom tejto právnej úpravy je zaručiť daňovníkom kvalifikované poradenské služby pri plnení ich daňových povinností a ochranu pred škodou, ktorá by im mohla vzniknúť tým, že poradenské služby týkajúce sa zložitých nemeckých daňových predpisov by im poskytovali osoby, ktoré nemajú požadovanú odbornú kvalifikáciu alebo osobné predpoklady.

34. Nemecká vláda zastáva názor, že za predpokladu, že smernica 2005/36 nie je uplatniteľná na spor vo veci samej, a teda je uplatniteľný článok 56 ZFEÚ, na tretiu prejudiciálnu otázku treba odpovedať záporne. Uvedená vláda sa – tak ako vnútroštátny súd – domnieva, že nemecká právna úprava predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb zaručeného článkom 56 ZFEÚ, ale je opodstatnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré uvádza tento súd, a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaných cieľov.

35. Táto vláda zdôrazňuje skutočnosť, že uvádzané naliehavé dôvody všeobecného záujmu treba zohľadniť vo vzájomnej súvislosti, keďže prispievajú tak k ochrane príjemcov služieb, ako aj všeobecnejšie k ochrane spotrebiteľov a v konečnom dôsledku aj spoločnosti. Dodáva, že daňovník, ktorý využije poradenskú službu v daňových veciach, sám znáša dôsledky pochybení, ku ktorým prípadne dôjde, a to aj v trestnoprávnej rovine.

36. Komisia v podstate tvrdí, že nemecká právna úprava predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 56 ZFEÚ, keďže podmieňuje výkon činnosti daňového poradcu predložením správneho povolenia, na vydanie ktorého sa vyžaduje určitá odborná kvalifikácia.

37. Hoci Komisia uznáva, že táto právna úprava môže byť opodstatnená naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ktorý uviedol vnútroštátny súd, súvisiacim s ochranou spotrebiteľov a presnejšie s oprávneným záujmom na ochrane daňovníkov pred škodou vyplývajúcou z poradenských služieb poskytnutých nedostatočne kvalifikovanými osobami vzhľadom na zložitnosť nemeckých daňových predpisov, domnieva sa, že táto právna úprava nie je vhodná na systematické a koherentné zabezpečenie dosahovania sledovaného cieľa a že v každom prípade ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zaručenie tejto ochrany.

V – Analýza

A – O prvej otázke

38. Žalovaný vo veci samej a dotknuté osoby, ktoré predložili pripomienky, sa domnievajú – pričom tým reagujú na pochybnosti, ktoré vyjadril samotný vnútroštátny súd –, že na spor vo veci samej sa nevzťahuje smernica 2005/36, pričom tvrdia, že táto smernica buď nie je uplatniteľná *ratione personae*, keďže právnické osoby logicky nemôžu mať odborné vzdelanie ani získať odbornú prax, alebo nie je uplatniteľná *ratione materiae*, lebo poskytovateľ služieb, o ktorého ide v spore vo veci samej, neprekročil hranicu.

39. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že smernica 2005/36 zaručuje uznávanie odborných kvalifikácií získaných štátnymi príslušníkmi členských štátov v jednom alebo viacerých členských štátoch, teda odborných kvalifikácií fyzických osôb, na účely prístupu k regulovaným povolaniam, ktorých sa táto smernica týka, a ich výkonu v inom členskom štáte.

40. V prvej otázke vnútroštátneho súdu je pritom výslovne uvedená len činnosť žalobkyne vo veci samej, teda spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach, ktorá vo svojom členskom štáte usadenia vypracuje daňové priznanie pre príjemcu usadeného v inom členskom štáte, a nie činnosť fyzických osôb, ktoré riadia túto spoločnosť, prevádzkujú ju alebo pre ňu pracujú.

41. Bolo by teda skutočne možné domnievať sa, že na prvú otázku – posudzovanú z tohto striktného hľadiska – treba odpovedať záporne, keďže na smernicu 2005/36 sa nemožno odvolávať s cieľom odporovať obmedzeniu slobodného poskytovania služieb v prípade spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach, teda právnickej osoby.

42. Napriek tomu z toho nemožno vyvodiť, že situácia, o ktorú ide vo veci samej, len z tohto dôvodu nespadá do pôsobnosti smernice 2005/36.

43. Odhliadnuc od reštriktívnej formulácie prvej otázky a pochybností, ktoré vyjadril samotný vnútroštátny súd, totiž treba poukázať na to, že nemecká právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, stanovuje pre výkon činnosti spočívajúcej v poskytovaní poradenských služieb v daňových veciach spoločnosťou poskytujúcou poradenské služby v daňových veciach v Nemecku povinnosť uznania (§ 32 ods. 3 zákona o daňových poradcov), ktorá zasa závisí od podmienky, aby túto spoločnosť zodpovedne riadili daňoví poradcovia, teda fyzické osoby, ktoré musia byť vymenované (§ 32 ods. 2 zákona o daňových poradcov), pričom podmienkou ich vymenovania je zloženie skúšky daňového poradcu alebo oslobodenie od nej (§ 35 ods. 1 zákona o daňových poradcov).

44. Činnosť spočívajúca v poskytovaní poradenských služieb v daňových veciach pritom spadá pod pojem „regulované povolanie v Nemecku“ v zmysle článku 3 ods. 1 písm. a) smernice 2005/36⁸ a podmienky vymenovania za daňového poradcu môžu spadať pod pojem „odborná kvalifikácia“ v zmysle článku 3 ods. 1 písm. b) a článku 11 písm. a) bodu i) tejto smernice⁹.

45. Nemožno preto vylúčiť, že požiadavky nemeckej právnej úpravy spadajú pod všeobecný systém uznávania odborných kvalifikácií vytvorený smernicou 2005/36.

46. Vnútroštátny súd však neposkytol Súdnemu dvoru nijaké údaje o odbornej kvalifikácii spoločníkov, konateľov alebo zamestnancov žalobkyne vo veci samej. Uvádza totiž len to, že vymenovanie Y za daňového poradcu v Nemecku bolo zrušené v roku 2000.

8 — Pozri rozsudky Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, body 23 až 25), ako aj Peñarroja Fa (C-372/09 a C-373/09, EU:C:2011:156, body 27 až 32).

9 — Tiež možno poukázať na to, že § 32 ods. 2 zákona o daňových poradcov spresňuje, že daňoví poradcovia vykonávajú slobodné povolanie, pričom v článku 2 ods. 1 smernice 2005/36 sa zasa uvádza, že táto smernica sa vzťahuje na osoby, ktoré vykonávajú slobodné povolania.

47. Okrem toho, ako uviedol tak vnútroštátny súd, ako aj žalovaný vo veci samej a Komisia, systém uznávania odborných kvalifikácií vytvorený smernicou 2005/36 sa v každom prípade vzťahuje na poskytovanie služieb len za predpokladu, že poskytovateľ sa pri ich poskytovaní presťahuje do hostiteľského členského štátu.¹⁰

48. Súdny dvor teda nemá k dispozícii faktické informácie, ktoré by umožnili určiť, či okolnosti sporu vo veci samej spadajú pod tento prípad.

49. Ako totiž vnútroštátny súd sám uviedol, súd nižšieho stupňa ešte neurčil, či konatelia žalobkyne vo veci samej vykonávali činnosť spočívajúcu v poskytovaní poradenských služieb v daňových veciach, o ktorú ide vo veci samej, v členskom štáte usadenia tejto spoločnosti, alebo v hostiteľskom členskom štáte, teda v Nemecku v priestoroch spoločnosti A-Ltd.¹¹

50. Za týchto podmienok sa domnievam, že Súdny dvor nie je schopný poskytnúť užitočnú odpoveď na prvú otázku týkajúcu sa výkladu smernice 2005/36, ktorú položil vnútroštátny súd, a preto treba túto otázku vyhlásiť za neprípustnú.

B – O druhej otázke

51. Účastníci konania vo veci samej a väčšina oprávnených subjektov, ktoré predložili pripomienky, tiež tvrdia, že na spor vo veci samej sa nevzťahuje ani smernica 2006/123, takže vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, spadá len do pôsobnosti ustanovení článku 56 ZFEÚ.

52. V tejto súvislosti treba poukázať na to, že článok 17 bod 6 smernice 2006/123 spresňuje, že jej článok 16, ktorý v odseku 1 prvom pododseku zakotvuje „právo poskytovateľov poskytovať služby v inom členskom štáte, než v tom, v ktorom sú usadení“, sa nevzťahuje okrem iného na „požiadavky v členskom štáte, v ktorom sa poskytuje služba, ktoré vyhradzujú činnosť pre určitú profesiu“.

53. Keďže § 32 zákona o daňových poradcoch stanovuje pre výkon činnosti spočívajúcej v poskytovaní poradenských služieb v daňových veciach spoločnosťou, akou je žalobkyňa vo veci samej, povinnosť uznania, ktorá znamená, že túto spoločnosť musia zodpovedne riadiť daňoví poradcovia, treba konštatovať, že nemecká právna úprava spadá do pôsobnosti odchýlky stanovenej v článku 17 bode 6 smernice 2006/123.¹²

54. Vzhľadom na to, že článok 16 smernice 2006/123 teda nie je uplatniteľný, nemôže mu odporovať právna úprava členského štátu, ktorá bráni tomu, aby spoločnosť, akou je žalobkyňa vo veci samej, poskytovala služby svojim klientom usadeným v Nemecku, a to či už zo svojej hlavnej prevádzkarne v Holandsku, alebo zo svojej prípadnej vedľajšej prevádzkarne v Nemecku.¹³

55. Nemeckú právnu úpravu preto treba preskúmať z hľadiska ustanovení Zmluvy o FEÚ a najmä zásady slobodného poskytovania služieb zakotvenej v článku 56 ZFEÚ,¹⁴ čo je predmetom práve tretej prejudiciálnej otázky.

10 — Pozri v tomto zmysle tiež najmä BERTHOUD, F.: La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE. In: *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, č. 2, s. 137, 143; PERTEK, J.: Reconnaissance des diplômes organisée par des directives – Directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 – Équivalence des autorisations nationales d'exercice. In: *Juris-Classeur Europe*, marec 2013, zväzok č. 720, bod 227. Pozri tiež „Príručku užívateľa k smernici 2005/36“, bod 14, na nasledujúcej internetovej stránke (http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_sk.pdf).

11 — Pozri body 16 a 22 týchto návrhov.

12 — Pozri v tomto zmysle tiež „Príručku o vykonávaní smernice o službách“, Úrad pre publikácie, 2007, s. 45, na nasledujúcej internetovej stránke (http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_sk.pdf).

13 — Pozri, analogicky s článkom 17 bodom 11 smernice 2006/123 rozsudok OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, body 65 a 66).

14 — Pozri rozsudok Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, bod 43).

C – O tretej otázke

1. O uplatniteľnosti článku 56 ZFEÚ

56. V prvom rade treba konštatovať, že skutkové okolnosti sporu vo veci samej skutočne spadajú do pôsobnosti článku 56 ZFEÚ, keďže plnenia poskytované žalobkyňou vo veci samej sú nepochybne službami v zmysle tohto ustanovenia.

57. Na jednej strane vnútroštátny súd spresnil, že súd pre daňové záležitosti nedospel k dostatočným zisteniam, ktoré by umožňovali určiť, či sa žalobkyňa vo veci samej mohla vzhľadom na jej trvalú prítomnosť v obchodných priestoroch spoločnosti A-Ltd. považovať za usadenú v Nemecku, aby sa mohli uplatniť ustanovenia týkajúce sa slobody usadiť sa.

58. Na druhej strane faktom zostáva, že tretia otázka vnútroštátneho súdu, ktorej výslovným predmetom je výklad článku 56 ZFEÚ, sa konkrétne týka situácie spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach, ktorá vo svojom členskom štáte usadenia vypracuje daňové priznanie pre príjemcu v inom členskom štáte a zašle ho daňovému orgánu tohto iného členského štátu. Týka sa teda situácie, v ktorej je poskytovateľ služieb usadený v inom členskom štáte, než je členský štát príjemcu, ktorý využíva tieto služby.¹⁵

59. Na tomto závere v každom prípade nič nemení skutočnosť, že žalobkyňa vo veci samej bola pri výkone svojej činnosti v určitom rozsahu prítomná v členskom štáte príjemcu služieb a že táto činnosť môže byť opakovaná a trvalá, a nie len príležitostná a dočasná.

60. V článku 57 treťom odseku ZFEÚ sa totiž uvádza, že poskytovateľ služieb môže dočasne vykonávať svoju činnosť v členskom štáte, v ktorom sa služba poskytuje, za rovnakých podmienok, aké tento štát ukladá svojim vlastným štátnym príslušníkom. Súdny dvor z toho vyvodil, že pokiaľ je výkon tejto činnosti v tomto členskom štáte dočasný, na takého poskytovateľa sa naďalej vzťahujú ustanovenia kapitoly o službách, pričom spresnil, že tento dočasný charakter sa má posudzovať nielen v závislosti od trvania poskytovania služieb, ale aj v závislosti od jeho frekvencie, pravidelnosti a nepretržitosti.¹⁶

61. Tento dočasný charakter pritom neznamená, že poskytovateľ služieb si nemôže vytvoriť v hostiteľskom členskom štáte určitú infraštruktúru, vrátane kancelárskych priestorov, miestností alebo konzultačných priestorov, pokiaľ je takáto infraštruktúra nevyhnutná na účely poskytovania dotknutých služieb.¹⁷

62. Súdny dvor tiež rozhodol, že pojem „služba“ sa môže vzťahovať na služby veľmi odlišnej povahy, vrátane služieb, ktoré sa poskytujú dlhšiu dobu, dokonca aj niekoľko rokov, ako aj na služby, ktoré poskytuje hospodársky subjekt usadený v členskom štáte viac či menej často alebo pravidelne, a to aj dlhšiu dobu, osobám usadeným v jednom alebo viacerých iných členských štátoch, ako je poradenská alebo informačná činnosť vykonávaná za odplatu.¹⁸

15 — Pozri rozsudky Bond van Adverteerders a i. (352/85, EU:C:1988:196, bod 15), Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, bod 11), ako aj OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, bod 68).

16 — Pozri rozsudok Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, body 27 a 28).

17 — Pozri rozsudky Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, bod 27), Komisia/Taliansko (C-131/01, EU:C:2003:96, bod 22) a Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, bod 28).

18 — Rozsudok Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, bod 30).

2. O existencii prekážky

63. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že článok 56 ZFEÚ vyžaduje nielen vylúčenie akejkoľvek diskriminácie voči poskytovateľovi služieb na základe jeho štátnej príslušnosti alebo okolnosti, že je usadený v inom členskom štáte než v tom, v ktorom sa má služba poskytnúť, ale aj odstránenie všetkých obmedzení, i keď sa uplatňujú bez rozdielu na vnútroštátnych poskytovateľov a poskytovateľov z iných členských štátov, pokiaľ môžu zabráňovať činnosti poskytovateľa so sídlom v inom členskom štáte, kde legálne poskytuje obdobné služby, sťažovať ju alebo ju robiť menej atraktívnou.¹⁹

64. V prejednávanej veci je žalobkyňa vo veci samej spoločnosťou poskytujúcou poradenské služby v daňových veciach založenou v súlade s právnymi predpismi Holandského kráľovstva, ktorá v súlade so zákonom vykonáva svoju činnosť daňového poradcu v Holandsku, členskom štáte, kde táto činnosť nie je regulovaná.

65. Nemecká právna úprava stanovuje, že spoločnosť poskytujúca poradenské služby v daňových veciach, ktorá môže byť oprávnená poskytovať poradenské služby v daňových veciach v Nemecku²⁰, však môže vykonávať svoju činnosť len pod podmienkou, že bola predtým uznaná v Nemecku²¹, čo si vyžaduje, aby ju zodpovedne riadili daňoví poradcovia, teda osoby, ktoré zložili skúšku daňového poradcu alebo od nej boli oslobodené.²²

66. Nemecká právna úprava teda stanovuje pre výkon činnosti spočívajúcej v poskytovaní poradenských služieb v daňových veciach spoločnosťou poskytujúcou poradenské služby v daňových veciach režim predchádzajúceho povolenia, pričom na vydanie tohto povolenia sa vyžaduje, aby konatelia tejto spoločnosti mali príslušnú odbornú kvalifikáciu.

67. Nemecká právna úprava tým úplne bráni spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach usadenej v inom členskom štáte, kde sa táto činnosť vykonáva v súlade so zákonom bez toho, aby bola regulovaná, v tom, aby poskytovala služby v Nemecku, a preto predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 56 ZFEÚ. Nemecká právna úprava je ešte neprípustnejšia vzhľadom na to, že jej obmedzujúci účinok je posilnený, ak – tak ako v spore vo veci samej – sa služba poskytuje v členskom štáte poskytovateľa bez toho, aby sa poskytovateľ presťahoval.²³

68. Je pravda, že nemecká právna úprava navyše tiež stanovuje, že osoby profesijne usadené v inom členskom štáte, kde sú oprávnené poskytovať v rámci podnikania poradenské služby v daňových veciach, môžu byť oprávnené dočasne a príležitostne vykonávať túto činnosť v Nemecku, pričom toto oprávnenie závisí od rozsahu oprávnenia v členskom štáte usadenia. Výkon tejto činnosti osobami usadenými v členskom štáte, v ktorom táto činnosť nie je regulovaná, je možný len pod podmienkou, že tieto osoby ju vykonávali najmenej dva roky počas posledných desiatich rokov²⁴ a vopred o tom informovali príslušný orgán písomným oznámením, ktoré obsahuje požadované náležitosti.²⁵

19 — Pozri rozsudky Komisia/Belgicko (C-577/10, EU:C:2012:814, bod 38) a Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, bod 44).

20 — Pozri § 3 zákona o daňových poradcoch.

21 — Pozri § 32 ods. 3 zákona o daňových poradcoch.

22 — Pozri § 35 ods. 1 prvú vetu zákona o daňových poradcoch.

23 — Pozri rozsudok Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, bod 13).

24 — Pozri § 3a ods. 1 zákona o daňových poradcoch.

25 — Pozri § 3a ods. 2 zákona o daňových poradcoch.

69. V tejto súvislosti však treba pripomenúť, že vnútroštátny súd spresnil, že podmienky stanovené v § 3a zákona o daňových poradcov pre príležitostné poskytovanie poradenských služieb v daňových veciach na území Nemecka neboli splnené, keďže toto ustanovenie sa nevzťahuje na služby poskytované určitou spoločnosťou v inom členskom štáte bez toho, aby sa osoby konajúce v mene tejto spoločnosti premiestnili na územie Nemecka.

3. O odôvodnení prekážky

70. Podľa ustálenej judikatúry vnútroštátne opatrenia spôsobilé brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou alebo robiť tento výkon menej atraktívnym môžu byť napriek tomu prípustné pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné na zabezpečenie jeho dosiahnutia a nejdú nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.²⁶

71. Nemecká vláda sa v prejednávacom prípade odvoláva na ochranu spotrebiteľov a presnejšie na ochranu príjemcov poradenských služieb v daňových veciach, ako aj na účinnosť daňových kontrol a s ňou súvisiacu potrebu predchádzať daňovým únikom. Požiadavky týkajúce sa oprávnenia a odbornej kvalifikácie a praxe stanovené nemeckou právnou úpravou sú – vzhľadom na zložitosť nemeckých daňových predpisov – konkrétnejšie odôvodnené potrebou chrániť príjemcov poradenských služieb v daňových veciach pred nesprávnymi radami a ich dôsledkami, vrátane trestnoprávných dôsledkov, ale tiež všeobecnejšie potrebou zaručiť správne plnenie daňových povinností daňovníkov, a teda obmedziť straty daňových príjmov.

72. V tejto súvislosti treba v prvom rade poznamenať, že – ako uviedol vnútroštátny súd – nemecká právna úprava sa vzťahuje na všetky osoby, ktoré poskytujú poradenské služby v daňových veciach, vrátane spoločností poskytujúcich poradenské služby v daňových veciach, bez ohľadu na to, v ktorom členskom štáte sú usadené. Uplatňuje sa teda bez rozdielu a môže byť odôvodnená naliehavými požiadavkami všeobecného záujmu,²⁷ ale za predpokladu, že predmetný záujem nie je chránený predpismi, ktorým poskytovateľ podlieha v členskom štáte, kde je usadený.²⁸ V spore vo veci samej ide o taký prípad, keďže činnosť spočívajúca v poskytovaní poradenských služieb v daňových veciach nie je v Holandsku regulovaná.

73. Ďalej pripomínam, že Súdny dvor uznal, že ochrana spotrebiteľov a príjemcov služieb patrí k naliehavým požiadavkám všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb.²⁹

74. Hoci potreba obmedziť straty daňových príjmov sama osebe nemôže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb,³⁰ treba uznať, že cieľ, ktorý uvádza nemecká vláda v prvom rade, a to ochrániť príjemcov poradenských služieb v daňových veciach pred nesprávnymi radami a ich dôsledkami, vrátane trestnoprávných dôsledkov, tým, že zložitosť nemeckých predpisov je zmiernená požiadavkami týkajúcimi sa odbornej kvalifikácie a praxe, je cieľom všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb.

26 — Pozri rozsudok Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, bod 50).

27 — Pozri najmä rozsudky Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, bod 47), ako aj Läära a i. (C-124/97, EU:C:1999:435, bod 31).

28 — Pozri najmä rozsudky Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, bod 15), Komisia/Taliansko (C-131/01, EU:C:2003:96, bod 28), ako aj Peñarroja Fa (C-372/09 a C-373/09, EU:C:2011:156, bod 54).

29 — Pozri najmä rozsudky Komisia/Francúzsko (220/83, EU:C:1986:461, bod 20), Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, body 16 a 17), Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, bod 58), Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, bod 31), Läära a i. (C-124/97, EU:C:1999:435, bod 33), Cipolla a i. (C-94/04 a C-202/04, EU:C:2006:758, bod 64), DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, bod 41), Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, bod 38), ako aj Berlington Hungary a i. (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 58).

30 — Pozri analogicky najmä rozsudky Dickinger a Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, bod 55), ako aj Pflieger a i. (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 54).

75. Podľa ustálenej judikatúry však naliehavá požiadavka všeobecného záujmu súvisiaca s uvádzanou ochranou príjemcov poradenských služieb v daňových veciach môže odôvodniť prekážku slobodného poskytovania služieb len za predpokladu, že je vhodná na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie.

76. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že vnútroštátna právna úprava je spôsobilá zaručiť dosiahnutie uvedeného cieľa len vtedy, ak zodpovedá úsiliu dosiahnuť ho koherentne a systematicky, čo musí overiť vnútroštátny súd.³¹

77. V tejto súvislosti však možno poznamenať, že § 4 zákona o daňových poradcoch obsahuje zoznam, v ktorom je vymenovaný veľký počet osôb oprávnených poskytovať poradenské služby v daňových veciach bez toho, aby sa na ne vzťahoval režim predchádzajúceho správneho povolenia alebo pre nich platili požiadavky týkajúce sa odbornej kvalifikácie stanovené pre konateľov spoločností poskytujúcich poradenské služby v daňových veciach.³²

78. K týmto osobám patria okrem iného notári a patentoví zástupcovia, uschovávatelia a správcovia cudzieho majetku, podnikatelia, ktorí vykonávajú obchodnú živnosť, stavovské organizácie alebo združenia, združenia na pomoc daňovníkom, zamestnávateľia, ako aj tuzemské investičné spoločnosti, zahraničné úverové inštitúcie a verejne ustanovení znalci v oblasti poistnej matematiky, pričom tieto osoby majú zjavne spoločné to, že v rámci svojej hlavnej činnosti môžu poskytovať poradenské služby v daňových veciach ako vedľajšiu činnosť.

79. Za týchto podmienok môže nemecká vláda sotva tvrdiť, že nemecká právna úprava požiadavkami týkajúcimi sa odbornej kvalifikácie, ktoré stanovuje pre konateľov spoločností poskytujúcich poradenské služby v daňových veciach, systematicky a koherentne chráni príjemcov poradenských služieb v daňových veciach.

80. Hoci – ako vyplýva z ustálenej judikatúry – členské štáty sú v situácii, ktorú neupravuje smernica o vzájomnom uznávaní diplomov, oprávnené upraviť v záujme ochrany spotrebiteľov výkon určitých činností na svojom území a v dôsledku toho vymedziť diplomy, znalosti, odbornú kvalifikáciu alebo prax, ktoré sú potrebné na tento účel, ak štátny príslušník iného členského štátu chce vykonávať túto činnosť, musia v každom prípade vziať do úvahy doklady a prax, ktoré získal v tomto inom členskom štáte, a porovnať ich so znalosťami a kvalifikáciou, ktoré vyžadujú vnútroštátne predpisy.³³

81. Nemecká právna úprava však nestanovuje možnosť zohľadniť na účely udelenia oprávnenia na poskytovanie poradenských služieb v daňových veciach spoločnosti poskytujúcej poradenské služby v daňových veciach znalosti a odbornú prax osôb, ktoré riadia alebo prevádzkujú túto spoločnosť, resp. jej zamestnancov, a teda – ako poznamenala Komisia – táto právna úprava ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie ochrany príjemcov uvedených služieb.

82. Preto zastávam názor, že na tretiu prejudiciálnu otázku vnútroštátneho súdu treba odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide v spore vo veci samej, ktorá stanovuje pre činnosť spočívajúcu v poskytovaní poradenských služieb v daňových veciach vykonávanú spoločnosťou poskytujúcou poradenské služby v daňových veciach, ktorá je v súlade so zákonom usadená v inom členskom štáte, kde táto činnosť nie je regulovaná, povinnosť, aby táto spoločnosť bola uznaná a aby jej konatelia boli vymenovaní za daňových poradcov.

31 — Pozri najmä rozsudky Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141), Dickinger a Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, bod 56), Pflieger a i. (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 56), ako aj Berlington Hungary a i. (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 64).

32 — Toto ustanovenie zahŕňa konkrétne 16 bodov, ktoré upravujú rovnaký počet prípadov.

33 — Pozri najmä rozsudky Vlassopoulou (C-340/89, EU:C:1991:193, body 20 až 23), Aguirre Borrell a i. (C-104/91, EU:C:1992:202, body 7 až 16), Komisia/Španielsko (C-375/92, EU:C:1994:109), Fernández de Bobadilla (C-234/97, EU:C:1999:367), Hocsman (C-238/98, EU:C:2000:440), ako aj Pešla (C-345/08, EU:C:2009:771).

VI – Návrh

83. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof, takto:

Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide v spore vo veci samej, ktorá stanovuje pre činnosť spočívajúcu v poskytovaní poradenských služieb v daňových veciach vykonávanú spoločnosťou poskytujúcou poradenské služby v daňových veciach, ktorá je v súlade so zákonom usadená v inom členskom štáte, kde táto činnosť nie je regulovaná, povinnosť, aby táto spoločnosť bola uznaná a aby jej konatelia boli vymenovaní za daňových poradcov.