



## Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
PEDRO CRUZ VILLALÓN  
Föredraget den 1 oktober 2015<sup>1</sup>

**Mål C-342/14**

**X-Steuerberatungsgesellschaft  
mot  
Finanzamt Hannover-Nord**

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (den federala skattedomstolen, Tyskland))

”Frihet att tillhandahålla tjänster — Artikel 56 FEUF — Direktiv 2006/123/EG — Erkännande av yrkeskvalifikationer — Direktiv 2005/36/EG — Skatterådgivningsbolag som är etablerat i en medlemsstat och tillhandahåller tjänster i en annan medlemsstat — Nationell lagstiftning enligt vilken den verksamhet som ett skatterådgivningsbolag utövar omfattas av en skyldighet att bli godkänd och av krav på bolagsledarnas yrkeskvalifikationer”

1. I förevarande mål rör det nationella målet den tyska skattemyndighetens beslut att neka ett skatterådgivningsbolag, som var lagligen etablerat i en medlemsstat, i förevarande fall Konungariket Nederländerna, rätt att utöva sin verksamhet i förhållande till sina kunder som var etablerade i Tyskland. Ett skatterådgivningsbolag får i förevarande fall endast utöva den aktuella verksamheten, som inte är reglerad i Nederländerna, i Tyskland om bolaget är godkänt, vilket innebär att bolagsledarna har blivit förordnade som skatterådgivare och att de således har avklarat ett prov för skatterådgivare.

2. Det skatterådgivningsbolag som är aktuellt i det nationella målet överklagade det negativa beslutet och åberopade artikel 5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer,<sup>2</sup> artikel 16 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden<sup>3</sup> och artikel 56 FEUF vilket ledde till att den hänskjutande domstolen ställde tre tolkningsfrågor om dessa bestämmelser.

1 — Originalspråk: franska.

2 — EUT L 255, s. 22.

3 — EUT L 376, s. 36.

## I – Tillämpliga bestämmelser

### A – Unionsrätt

#### 1. Direktiv 2005/36

#### 3. Målet med direktiv 2005/36 definieras i artikel 1 på följande sätt:

”I detta direktiv fastställs de regler enligt vilka en medlemsstat som kräver bestämda yrkeskvalifikationer för tillträde till eller utövande av ett reglerat yrke inom sitt territorium (nedan kallad ’mottagande medlemsstat’) för tillträde till och utövandet av detta yrke skall erkänna sådana yrkeskvalifikationer som förvärvats i en eller flera andra medlemsstater (nedan kallad ’ursprungsmedlemsstat’) och som ger innehavaren av dessa kvalifikationer rätt att där utöva yrket.”

#### 4. I artikel 2.1 i direktiv 2005/36, i vilken dess tillämpningsområde anges, föreskrivs följande:

”Detta direktiv skall gälla för alla de medborgare i en medlemsstat, inbegripet fria yrkesutövare, som vill utöva ett reglerat yrke, antingen som egen företagare eller anställd, i en annan medlemsstat än den där de har förvärvat sina yrkeskvalifikationer.”

#### 5. I artikel 5 i direktiv 2005/36 föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar särskilda bestämmelser i gemenskapslagstiftningen eller tillämpningen av artiklarna 6 och 7 i detta direktiv får inte medlemsstaterna av skäl som rör yrkeskvalifikationerna inskränka friheten att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat

- a) om tjänsteleverantören är lagligen etablerad i en medlemsstat för att där utöva samma yrke (nedan kallad ’etableringsmedlemsstaten’) och
- b) om tjänsteleverantören förflyttar sig och om han/hon har utövat yrket under minst två år i etableringsmedlemsstaten under de tio år som föregår tillhandahållandet av tjänsten, om yrket inte är reglerat i den medlemsstaten. Kravet på två års yrkespraktik skall inte tillämpas om yrket eller utbildningen för yrket är reglerad.

2. Bestämmelserna i denna avdelning skall tillämpas enbart om tjänsteleverantören flyttar till den mottagande medlemsstatens territorium för att temporärt och tillfälligt utöva ett yrke enligt punkt 1.

Huruvida tillhandahållandet av tjänsten är temporärt och tillfälligt skall bedömas från fall till fall, i synnerhet på grundval av tjänstens varaktighet, frekvens, periodicitet och kontinuitet.

3. En tjänsteleverantör som förflyttar sig skall omfattas av de yrkesregler av yrkesmässig, yrkesrättslig eller administrativ art som har direkt samband med yrkeskvalifikationerna, till exempel yrkesdefinitionen, användningen av titlar och allvarlig försummelse i yrkesutövningen som har direkt och specifikt samband med konsumentskydd och konsumentssäkerhet samt de disciplinära bestämmelser som tillämpas i den mottagande medlemsstaten på personer som utövar samma yrke i den medlemsstaten.”

## 2. Direktiv 2006/123

6. I artikel 16.1–16.3 i direktiv 2006/123 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall respektera tjänsteleverantörernas rätt att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat än den där de är etablerade.

Den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls skall garantera rätten att fritt få tillträde till och utöva tjänsteverksamhet inom dess territorium. Medlemsstaterna får inte för att tillåta tillträde till eller utövande av en tjänsteverksamhet på sitt territorium ställa krav som inte respekterar följande principer:

- a) Icke-diskriminering: kravet får varken vara direkt eller indirekt diskriminerande på grundval av nationalitet eller, för juridiska personer, etableringsmedlemsstat.
- b) Nödvändighet: kravet skall motiveras med skäl som avser allmän ordning, allmän säkerhet, folkhälsa eller miljöskydd.
- c) Proportionalitet: kravet skall vara lämpligt för att uppnå det mål som eftersträvas och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.

2. Medlemsstaterna får inte begränsa friheten att tillhandahålla tjänster när det gäller en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat genom att ställa något av följande krav:

- a) Skyldighet för tjänsteleverantören att vara etablerad inom landets territorium.
- b) Skyldighet för tjänsteleverantören att erhålla ett tillstånd från de behöriga myndigheterna, inklusive inskrivning i ett register eller registrering av en yrkesorganisation eller yrkessammanslutning på landets territorium, utom i de fall som föreskrivs i detta direktiv eller i andra gemenskapsrättsakter.
- c) Förbud för tjänsteleverantören att skaffa sig viss form eller typ av infrastruktur inom landets territorium, inbegripet ett kontor eller en byrå, om tjänsteleverantören behöver det för att kunna utföra sina tjänster.
- d) Tillämpning av ett särskilt avtalsförhållande mellan tjänsteleverantören och tjänstemottagaren som hindrar eller begränsar ett oberoende tillhandahållande av tjänster.
- e) Skyldighet för tjänsteleverantören att inneha en särskild legitimation utfärdad av landets behöriga myndigheter för att få utöva en viss tjänsteverksamhet.
- f) Krav som påverkar användningen av den utrustning och det material som utgör en integrerande del av tjänstens tillhandahållande, utom då detta är nödvändigt för att garantera hälsa och säkerhet på arbetsplatsen.
- g) Begränsningar av den frihet att tillhandahålla tjänster som avses i artikel 19.

3. Den medlemsstat till vilken tjänsteleverantören förflyttar sig skall inte förhindras att ställa krav på hur en tjänsteverksamhet bedrivs, om detta är motiverat av skäl som avser allmän ordning, allmän säkerhet, folkhälsa eller miljöskydd och som överensstämmer med punkt 1. Inte heller får en medlemsstat hindras att, i enlighet med gemenskapsrätten, tillämpa sina regler för anställningsvillkor, inbegripet regler i kollektivavtal.

...”

7. I artikel 17 i direktiv 2006/123, i vilken ytterligare undantag från friheten att tillhandahålla tjänster fastställs, föreskrivs följande:

”Artikel 16 skall inte tillämpas på följande:

...

6) Områden som omfattas av avdelning II i direktiv 2005/36 ... samt av krav i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls vilka innebär att en verksamhet förbehålls en viss yrkeskategori.

... ”

B – *Tysk rätt*

8. Enligt 80 § femte stycket i skattelagen (Abgabenordnung), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, ska ombud och rådgivare inte godkännas om de yrkesmässigt tillhandahåller skatterådgivning utan att vara behöriga.

9. I 2 § första meningen i lagen om skatterådgivare (Steuerberatungsgesetz<sup>4</sup>), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs att skatterådgivningsverksamhet bara får utövas yrkesmässigt av personer och sammanslutningar som har behörighet att göra detta.

10. Följande är enligt 3 § i lagen om skatterådgivare behöriga att utöva skatterådgivningsverksamhet:

- ”1) skatterådgivare, ombud i skattefrågor, advokater, etablerade europeiska advokater, auktoriserade revisorer och andra revisorer,
- 2) civilrättsliga yrkesbolag vars delägare uteslutande är sådana personer som nämns i punkt 1,
- 3) skatterådgivningsbolag, advokatbyråer och revisionsbyråer.”

11. Skatterådgivning som yrkesmässigt tillhandahålls temporärt och tillfälligt regleras i 3a § i lagen om skatterådgivare, som syftar till att inom det berörda området, genomföra direktiv 2005/36. Följande föreskrivs:

”1. Personer som är yrkesetablerade i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3)] eller i Schweiz och där har behörighet att yrkesmässigt bedriva skatterådgivningsverksamhet i enlighet med etableringsstatens lagstiftning har behörighet att temporärt eller tillfälligt tillhandahålla skattetjänster yrkesmässigt i Förbundsrepubliken Tyskland. Omfattningen av behörigheten att yrkesmässigt utöva skatterådgivningsverksamhet i Tyskland avgörs av behörighetens omfattning i etableringsstaten. För verksamhet i Tyskland omfattas de av samma yrkesregler som de personer som nämns i 3 §. Om varken yrket eller utbildningen till yrket regleras i etableringsstaten gäller behörigheten att yrkesmässigt utöva skatterådgivningsverksamhet i Tyskland bara om personen har utövat yrket där under minst två år under de tio föregående åren. Frågan huruvida skatterådgivningen har tillhandahållits temporärt eller tillfälligt ska bedömas särskilt utifrån varaktigheten, frekvensen, periodiciteten och kontinuiteten.

4 — BGBl. 1975 I, s. 2735.

2. Det är endast tillåtet att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning enligt första stycket om personen har gjort en skriftlig anmälan till den ansvariga myndigheten innan tjänsten tillhandahålls för första gången i Tyskland. Ansvarig myndighet för personer från:

...

4) Nederländerna och Bulgarien är Steuerberaterkammer Düsseldorf,

...Anmälan ska innehålla följande:

1. Efternamn och förnamn, firmanamn eller firmabeteckning, inklusive de rättsliga företrädarna.
2. Födelseår eller året då företaget bildades.
3. Driftställets adress, inklusive samtliga filialer.
4. Yrkestiteln för den verksamhet som ska bedrivas i Tyskland.
5. Ett intyg som visar att personen är lagligt etablerad för att yrkesmässigt få tillhandahålla skatterådgivning i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz, och att det, när intyget visas upp, inte är förbjudet, inte ens tillfälligt, för personen att bedriva förevarande verksamhet.
6. Bevis på yrkeskvalifikationer.
7. Ett bevis på att personen har utövat yrket i etableringsstaten under minst två år under de tio senaste åren, om varken yrket eller den utbildning som krävs för detta yrke är reglerade i etableringsstaten.
8. Detaljerade upplysningar om försäkringen mot risker i yrkesverksamheten och alla andra individuella eller kollektiva skydd i fråga om yrkesansvar.

Om den fysiska eller juridiska personen vid slutet av kalenderåret återigen önskar tillhandahålla skattetjänster yrkesmässigt i Tyskland i enlighet med första stycket, ska anmälan lämnas in varje år. I förevarande fall ska det intyg som avses i 3 § punkt 5 och de upplysningar som ska inlämnas i enlighet med 3 § punkt 8 uppvisas på nytt.

...”

12. I 4 § i lagen skatterådgivare föreskrivs följande:

”Följande är dessutom behöriga att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning:

1. Notarier, inom ramen för de verksamheter som de är tillåtna att utöva ...
2. Patenträttsadvokater och advokatbyråer inom området för patenträtt, inom ramen för de verksamheter som de är tillåtna att utöva ...
3. Offentligrättsliga myndigheter och organ samt interregionala revisionsbyråer för offentligrättsliga organismer och institutioner, inom ramen för deras behörigheter.
4. Gode män och förmögenhetsförvaltare för tredje man eller förvaltare för egendom som har överlåtits för att förvaltas eller överförs för att ställas som garanti, i den mån de tillhandahåller skatterådgivning avseende denna egendom.

5. Företagare som driver näringsverksamhet, om de tillhandahåller sina kunder skatterådgivning som har ett direkt samband med ett av föremålen för den ekonomiska verksamheten.
6. Kooperativa paraplyorganisationer, kooperativa redovisningsföreningar och förvaltningskooperativ, om de inom ramen för sina uppdrag tillhandhåller medlemmarna i paraply- och kontrollorganisationerna skatterådgivning.
7. Yrkessammanslutningar eller föreningar som bildats på liknande grund, om de inom ramen för sina uppdrag tillhandhåller skatterådgivning till sina medlemmar ...
8. Yrkeshörelser eller sammanslutningar som bildats på liknande grund för jordbrukare och skogsbrukare, vars stadgar föreskriver att jordbruks- och skogsbruksföretag ska ges rådgivning ..., i den mån rådgivningen ges av en person som är behörig att använda titeln jordbruksrevisor och om rådgivningen inte avser beräkning av inkomster från arbetet som egenföretagare eller från industriell eller kommersiell verksamhet, såvida det inte är fråga om biinkomster som jordbrukaren normalt erhåller.
9.
  - a) Speditörföretag, i den mån de tillhandahåller rådgivning i fråga om skatteuttag vid införsel och hantering, med hänsyn till punktskatten, av varor som cirkulerar i utbyte med andra medlemsstater i Europeiska Unionen.
  - b) Andra industriella eller kommersiella företag, i den mån de tillhandahåller rådgivning avseende tullbehandling i ärenden som avser skatteuttag vid införseln.
  - c) De företag som anges i a och b, i den mån de tillhandahåller skatterådgivning till företagare och i den mån de är etablerade inom förevarande lags geografiska tillämpningsområde, de inte utgör små företag ... och i den mån de inte har uteslutits från verksamheten som skatteombud ...
10. Arbetsgivare, i den mån de tillhandahåller rådgivning till sina arbetstagare i frågor som rör inkomstskatt från arbete som löntagare eller i frågor som rör skattekompensation för familjeomkostnader ...
11. Föreningar som ger stöd till skattebetalare, om de tillhandahåller sina medlemmar skatterådgivning ...
12. Nationella investeringsbolag, personer, bolag och annat samägande, i den mån de för fordringsägare av kapitalinkomster lämnar in gemensam begäran om återbetalning av skatt på kapitalinkomster ...
- 12 a. Utländska kreditinstitut, i den mån de för fordringsägare av kapitalinkomster lämnar in gemensam begäran om återbetalning av skatt på kapitalinkomster ...
13. Godkända aktuarieexperter, i den mån de tillhandahåller deras kunder skattetrådgivning som har ett direkt samband med beräkningen av avsättningar för pensioner, tekniska avsättningar för försäkringar och överföringar till pensionsfonder och försäkringskassor.
- ...
15. De myndigheter som enligt förbundslagstiftningen erkänns som lämpade ... inom ramen för sina uppgifter.

... ”



13. 32 § i lagen om skatterådgivare har följande lydelse:

”1. Skatterådgivare, ombud i skattefrågor och skatterådgivningsbolag ska yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

2. För skatterådgivare och ombud i skattefrågor krävs auktorisation; de är fria yrkesutövare. De driver inte näringsverksamhet.

3. För skatterådgivningsbolag krävs godkännande. För godkännande ska det vara fastställt att företaget står under ansvarig ledning av skatterådgivare.”

## II – Bakgrund till det nationella målet

14. X-Steuerberatungsgesellschaft, klaganden i det nationella målet, är ett kapitalbolag bildat enligt brittisk rätt med säte i Storbritannien och filialer i Nederländerna och i Belgien, vars verksamhetsföremål är företagsrådgivning, skatterådgivning, och redovisning. Delägarna och ledarna är S, som har hemvist i Tyskland, och Y, som har hemvist i Belgien.

15. Bolaget ger rådgivning i skattefrågor åt flera uppdragsgivare som är etablerade i Tyskland och företräder dem i administrativa skatteförfaranden, trots att bolaget inte är godkänt som rådgivningsbolag i Tyskland, i den mening som avses i 32 § tredje stycket och i 49 § i lagen om skatterådgivare, och att Y:s förordnande som skatterådgivare upphävdes år 2000.

16. X-Steuerberatungsgesellschaft använder sig av bolaget A Ltd:s tjänster. A Ltd är ett företag som tillhandahåller kontorsservice, det är etablerat i Tyskland, det har utsetts som ansvarigt att ta emot delgivning och Y bedriver sin verksamhet i företagets kontorslokaler.

17. X-Steuerberatungsgesellschaft medverkade bland annat när C Ltd upprättade sin skattedeklaration för omsättningen beskattningsåret 2010. Finanzamt Hannover-Nord (skattemyndighet i Hannover-Nord), motparten i det nationella målet, vägrade dock genom beslut av den 12 mars 2012 att godkänna bolaget som ombud för C Ltd i enlighet med 80 § femte stycket i skattelagen, med motiveringen att bolaget inte var behörigt att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning.

18. X-Steuerberatungsgesellschaft överklagade beslutet. Finanzgericht (domstol i första instans för mål om skatter, tullar och avgifter) ogillade talan. Finanzgericht bekräftade att bolaget inte var behörigt att yrkesmässigt ge skatterådgivning och slog dessutom fast att villkoren för att temporärt eller tillfälligt tillhandahålla skatterådgivning i enlighet med 3a § i lagen om skatterådgivare inte var uppfyllda, eftersom klaganden inte hade skickat in någon anmälan som uppfyllde kraven i punkt 2 i bestämmelsen till den sammanslutning av skattekonsulter i Düsseldorf som var ansvarig för Nederländerna.

19. I samband med att X-Steuerberatungsgesellschaft överklagade avgörandet till den hänskjutande domstolen gjorde den gällande att en tjänsteleverantör som var etablerad i en medlemsstat, i förevarande fall Konungariket Nederländerna, där den lagligen bedrev verksamhet som skatterådgivare, inte kunde förbjudas att tillhandahålla sina tjänster från Nederländerna till näringsidkare som var etablerade i en annan medlemsstat, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, det vill säga utan att överskrida någon gräns, oberoende av att skatterådgivningsverksamheten var förebehållet vissa yrkesutövare i förevarande medlemsstat. Klaganden åberopade ett åsidosättande av artikel 5 i direktiv 2005/36, artikel 16 i direktiv 2006/123, artikel 56 FEUF och artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/31/EG av den 8 juni 2000 om vissa rättsliga aspekter på informationssamhällets tjänster, särskilt elektronisk handel, på den inre

marknaden ("Direktiv om elektronisk handel").<sup>5</sup>

### III – Tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

20. Under dessa omständigheter beslutade Bundesfinanzhof (den federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Utgör artikel 5 i direktiv 2005/36/EG hinder för en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster om ett skatterådgivningsföretag som har bildats i enlighet med bestämmelserna i en medlemsstat upprättar en deklaration i den medlemsstat där företaget är etablerat – där skatterådgivningsverksamheten inte är reglerad – för en tjänstemottagare i en annan medlemsstat och översänder denna deklaration till skattemyndigheten, och det enligt nationella bestämmelser i den andra medlemsstaten krävs godkännande för att ett skatterådgivningsföretag ska ha rätt att tillhandahålla skattetjänster i kommersiellt syfte och att företaget ska stå under ansvarig ledning av skatterådgivare?
- 2) Kan ett skatterådgivningsföretag under de omständigheter som nämns i den första frågan åberopa artikel 16.1 och 16.2 i direktiv 2006/123/EG, och detta oberoende av i vilken av de båda medlemsstaterna det tillhandahåller tjänsten?
- 3) Ska artikel 56 FEUF tolkas så, att den under de omständigheter som nämns i den första frågan utgör hinder för att genom bestämmelser som gäller i den medlemsstat där mottagaren av tjänsten är etablerad inskränka friheten att tillhandahålla tjänster, om skatterådgivningsföretaget inte är etablerat i samma medlemsstat som mottagaren av tjänsten?”

21. I beslutet om hänskjutande förklarande den hänskjutande domstolen att det var nödvändigt att EU-domstolen uttalade sig om huruvida det var förenligt med unionsrätten att begränsa friheten att tillhandahålla tjänster genom nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs att skatterådgivning endast får bedrivas yrkesmässigt av personer och sammanslutningar med behörighet för detta och att det för att bli behörig krävs att skatterådgivningsbolaget godkänns och att bolaget står under ansvarig ledning av skatterådgivare.

22. Den hänskjutande domstolen preciserade dessutom att den omständigheten att domstolen i den lägre instansen ännu inte hade fastställt huruvida X-Steuerberatungsgesellschaft faktiskt hade tillhandahållit den tjänst som är aktuell i det nationella målet i den medlemsstat där klaganden var etablerad eller huruvida klaganden skulle anses som etablerad i tjänstemottagarens medlemsstat, mot bakgrund av EU-domstolens praxis inte utgjorde något hinder för att begära ett förhandsavgörande.

23. X-Steuerberatungsgesellschaft, Finanzamt Hannover-Nord, den tyska och den nederländska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 13 maj 2015. På domstolens begäran koncentrerade de sig härvid på den tredje frågan.

<sup>5</sup> — EGT L 178, s. 1.



## IV – Yttranden som avgetts till domstolen

### A – Den första frågan

24. Den hänskjutande domstolen har i beslutet om hänskjutande uttryckt tvivel om huruvida direktiv 2005/36 är tillämpligt på omständigheterna i det nationella målet. För det första förefaller direktivet endast vara tillämpligt på medborgare och inte på bolag, med förbehåll för att personer som handlar för ett bolags räkning ska beaktas. För det andra är endast artiklarna 5–9 i direktiv 2005/36, enligt artikel 5.2 i direktivet, tillämpliga om tjänsteleverantören flyttar till den mottagande medlemsstatens territorium för att temporärt och tillfälligt utöva ett yrke enligt punkt 1. För det tredje undrar den hänskjutande domstolen om artikel 5 i direktiv 2005/36 omfattar tjänster som ett bolag tillhandahåller från etableringsstaten, där yrket inte är reglerat, till en mottagare i en medlemsstat där det för att utöva yrket krävs yrkeskvalifikationer, i den mening som avses i artikel 3.1 a i direktiv 2005/36.

25. Parterna i det nationella målet, de berörda parter som har inkommit med yttranden och kommissionen har alla hävdat att direktiv 2005/36 inte är tillämpligt i det nationella målet.<sup>6</sup>

26. Finanzamt Hannover-Nord, kommissionen och den tyska regeringen i andra hand, har gjort gällande att artikel 5 i direktiv 2005/36 innebär att tjänsteleverantören förflyttar sig till den mottagande medlemsstaten. Det fysiska gränsöverskridandet är emellertid inte uppfyllt i det nationella målet, eftersom X-Steuerberatungsgesellschaft tillhandahåller sina tjänster till sina kunder i Tyskland från sitt driftställe i Nederländerna.

27. Den tyska och den nederländska regeringen anser att direktiv 2005/36 inte är tillämpligt med avseende på person (*ratione personae*). Direktivet är nämligen endast tillämpligt i de fall där det krävs en utbildning eller en yrkeserfarenhet, vilka av naturliga skäl endast kan erhållas av fysiska personer. Den första tolkningsfrågan avser emellertid endast den verksamhet som skatterådgivningsbolag bedriver och inte den verksamhet som bedrivs av personer som handlar för bolagets räkning.

28. Den tyska regeringen har lagt till att under alla omständigheter utgör direktiv 2005/36 inte något hinder för Finanzamt Hannover-Nords beslut, eftersom kraven i 3a § i lagen om skatterådgivare omfattas av artikel 7.2 b–d i direktivet, i vilken det föreskrivs att vid det första tillhandahållandet av tjänster får medlemsstaterna kräva intyg på att innehavaren är lagligt etablerad i en medlemsstat för att där bedriva verksamheten i fråga och kräva bevis på yrkeskvalifikationer.

### B – Den andra frågan

29. I beslutet om hänskjutande betvivlade den hänskjutande domstolen att skatterådgivningsbolag som X-Steuerberatungsgesellschaft, kan åberopa artikel 16 i direktiv 2006/123, i vilken tjänsteleverantörernas rätt att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat än den där de är etablerade säkerställs, om verksamheten som skatterådgivare inte är reglerad i etableringsmedlemsstaten, men är det i den mottagande medlemsstaten. Den hänskjutande domstolen noterade att om ett sådant bolags tjänster tillhandahålls i etableringsmedlemsstaten, omfattas de inte av artikel 16 i direktiv 2006/123 och om de tillhandahålls i tjänstemottagarens medlemsstat omfattades de således av undantaget från friheten att tillhandahålla tjänster i artikel 17.6 i direktiv 2006/123.

6 — X-Steuerberatungsgesellschaft, som beklagar att den hänskjutande domstolen inte ställde de frågor som bolaget föreslog, har inte yttrat sig över den första tolkningsfrågan.

30. Finanzamt Hannover-Nord, den tyska regeringen och kommissionen anser också, av de skäl som den hänskjutande domstolen redogjorde för, att direktiv 2006/123 inte är tillämpligt på det nationella målet.<sup>7</sup>

31. Den nederländska regeringen är däremot av en motsatt uppfattning. Den nederländska regeringen har inledningsvis noterat att direktiv 2005/36 inte utesluter att direktiv 2006/123 kan vara tillämpligt, eftersom direktiv 2005/36 inte är tillämpligt på de krav som ett skatterådgivningsbolag omfattas av. Den nederländska regeringen har sedan framhållit, genom att hänvisa till skäl 33 i direktiv 2006/123, att tjänster som tillhandahålls på distans omfattas av direktivets tillämpningsområde. Artikel 16 i direktiv 2006/123 omfattar tjänster från en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat än där tjänsten erhålls, oberoende av i vilken medlemsstat själva verksamheten utövas. Nämnda regering anser slutligen att det krav på godkännande som skatterådgivningsbolaget omfattas av avser sammansättningen av bolagets ledningsorgan och utgör således inte ett krav som innebär att en verksamhet är förbehållet en viss yrkeskategori, i den mening som avses i artikel 17.6 i direktiv 2006/123, som i egenskap av undantag ska tolkas restriktivt.

32. Den nederländska regeringen anser följaktligen att den tyska lagstiftningen endast kan vara förenlig med direktiv 2006/123 om den är icke-diskriminerande, nödvändig och proportionerlig mot bakgrund av en av de fyra grunderna i artikel 16, vilket ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra. Den nederländska regeringen drog även härav slutsatsen att det saknades skäl att besvara den tredje tolkningsfrågan.

### C – Den tredje frågan

33. Den hänskjutande domstolen har i beslutet om hänskjutande noterat att trots att den tyska lagstiftningen är tillämplig utan åtskillnad på samtliga skatterådgivningsbolag, utgör den inte desto mindre en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, eftersom den utesluter att ett bolag som bildats i enlighet med lagstiftningen i en annan medlemsstat och som har sitt säte i förevarande medlemsstat, men som inte står under ansvarig ledning av skatterådgivare, godkänns i Tyskland och att bolaget yrkesmässigt kan tillhandahålla skatterådgivning i Tyskland. Den hänskjutande domstolen anser dock att lagstiftningen kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, i förevarande fall med hänsyn till allmänintresset av att skatteregler iakttas och av att skatteflykt förhindras och med hänsyn till konsumentskydd. Syftet med lagstiftningen är att säkerställa att skattebetalare får kvalificerad hjälp med att fullgöra sina skattemässiga skyldigheter och att de skyddas mot de skador de kan åsamkas om personer som inte besitter de yrkeskvalifikationer eller de personliga kvalifikationer som krävs tillhandahåller rådgivning inom den komplexa tyska skatterätten.

34. Den tyska regeringen anser att den tredje tolkningsfrågan ska besvaras nekande, även om det antogs att direktiv 2005/36 inte var tillämpligt på det nationella målet och att artikel 56 FEUF följaktligen var det. Den tyska regeringen anser, i likhet med den hänskjutande domstolen, att den tyska lagstiftningen utgör en inskränkning i den frihet att tillhandahålla tjänster som garanteras i artikel 56 FEUF, men att den motiveras av de tvingande skäl av allmänintresse som den hänskjutande domstolen redogjorde för och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträvade målen.

35. Den tyska regeringen insisterar på att de tvingande skälen av allmänintresse ska beaktas i sin helhet, eftersom de bidrar till att såväl tjänstemottagare som kunder i allmänhet och *in fine* samhället skyddas. Regeringen har lagt till att en skattebetalare som använder sig av skatterådgivning är själv ansvarig för konsekvenserna av fel som i förekommande fall har begåtts, inklusive på det straffrättsliga planet.

<sup>7</sup> — X-Steuerberatungsgesellschaft har inte inkommit med yttranden över den andra tolkningsfrågan.

36. Kommissionen har i huvudsak gjort gällande att den tyska lagstiftningen utgör en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster, i den mening som avses i artikel 56 FEUF, eftersom det enligt lagstiftningen – för att få utöva verksamheten som skatterådgivare – krävs ett myndighetstillstånd för vilket det krävs vissa yrkeskvalifikationer.

37. Kommissionen anser förvisso att lagstiftningen kan motiveras av de tvingande skäl av allmänintresse som den hänskjutande domstolen tog upp, vilka avser konsumentskydd och närmare bestämt det legitima intresset att skydda skattebetalare mot skador som uppkommer till följd av rådgivning från personer som inte är tillräckligt kvalificerade i fråga om den komplexa tyska skatterätten. Kommissionen är emellertid av den uppfattningen att lagstiftningen inte, på ett sammanhängande och systematiskt sätt, är ägnad att säkerställa förverkligandet av det åberopade målet och att den under alla omständigheter går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa detta skydd.

## V – Bedömning

### A – Den första frågan

38. Finanzamt Hannover-Nord och de berörda parter som har inkommit med yttranden anser, genom att upprepa den hänskjutande domstolens tvivel, att det nationella målet inte omfattas av direktiv 2005/36 och de har gjort gällande att direktivet antingen inte är tillämpligt med avseende på person (*ratione personae*), eftersom juridiska personer av naturliga skäl varken kan ha en yrkesutbildning eller erhålla yrkeskvalifikationer, eller inte är materiellt tillämpligt (*ratione materiae*), eftersom den tjänsteleverantör som är aktuell i det nationella målet inte har förflyttat sig över gränsen.

39. Det ska erinras om att direktiv 2005/36 säkerställer att de yrkeskvalifikationer som medlemsstaternas medborgare har erhållit i en eller flera medlemsstater erkänns, det vill säga fysiska personers yrkeskvalifikationer, i syfte att få tillträde till de reglerade yrken som direktivet avser och att få utöva dessa yrken i en annan medlemsstat.

40. I den första frågan avses emellertid uttryckligen endast X-Steuerberatungsgesellschafts verksamhet, nämligen ett skatterådgivningsbolag som i etableringsmedlemsstaten upprättar en skattedeklaration till en tjänstemottagare som är etablerad i en annan medlemsstat, och inte den verksamhet som bedrivs av fysiska personer som leder eller driver bolaget eller arbetar för det.

41. Följaktligen skulle det faktiskt kunna anses att den första frågan, sett ur detta strikta perspektiv, ska besvaras nekande, eftersom direktiv 2005/36 inte kan åberopas mot en inskränkning i ett skatterådgivningsbolags frihet att tillhandahålla tjänster, det vill säga mot en juridisk persons frihet att tillhandahålla tjänster.

42. Av enbart den omständigheten kan dock inte slutsatsen dras att direktiv 2005/36 inte kan tillämpas på den situation som är aktuell i det nationella målet.

43. Bortsett från den begränsade formuleringen i den första frågan och den hänskjutande domstolens egna tvivel, ska det nämligen anges att det enligt den aktuella tyska lagstiftningen krävs ett godkännande för att ett skatterådgivningsbolag ska få utöva verksamhet som skatterådgivare i Tyskland (32 § tredje stycket 3 i lagen om skatterådgivare). Skatterådgivningsbolaget ska dessutom stå under ansvarig ledning av skatterådgivare, det vill säga av fysiska personer som har blivit förordnade (32 § andra stycket i lagen om skatterådgivare), och för att bli förordnad krävs det att personen har blivit godkänd på ett prov för skatterådgivare eller har blivit beviljad undantag från att göra sådant prov (35 § första stycket i lagen om skatterådgivare).

44. Skatterådgivningsverksamheten omfattas emellertid av begreppet ”reglerat yrke” i Tyskland, i den mening som avses i artikel 3.1 a i direktiv 2005/36,<sup>8</sup> och kraven på att förordnas som skatterådgivare kan omfattas av begreppet yrkeskvalifikationer, i den mening som avses i artiklarna 3.1 b och 11 a i, i direktivet.<sup>9</sup>

45. Det kan därmed inte uteslutas att kraven i den tyska lagstiftningen omfattas av det generella systemet om erkännande av yrkeskvalifikationer som inrättats genom direktiv 2005/36.

46. Den hänskjutande domstolen har dock inte gett domstolen några uppgifter om X-Steuerberatungsgesellschafts delägars, ledares eller anställdas yrkeskvalifikationer. Den hänskjutande domstolen har nämligen endast angett att Y:s förordnande som skatterådgivare i Tyskland återkallades år 2000.

47. Dessutom, och under alla omständigheter, är det system om erkännande av yrkeskvalifikationer som inrättats genom direktiv 2005/36, i likhet med vad såväl den hänskjutande domstolen, Finanzamt Hannover-Nord som kommissionen har påpekat, endast tillämpligt på tillhandahållandet av tjänster om det innebär att tjänsteleverantören förflyttar sig till den mottagande medlemsstaten.<sup>10</sup>

48. Domstolen har emellertid inte tillgång till de faktiska omständigheter som gör det möjligt att avgöra om omständigheterna i det nationella målet omfattas av denna situation.

49. I likhet med vad den hänskjutande domstolen själv påpekade, har domstolen i den lägre instansen nämligen ännu inte fastställt om ledarna för X-Steuerberatungsgesellschaft utövade den aktuella skatterådgivningsverksamheten i etableringsmedlemsstaten eller i den mottagande medlemsstaten, det vill säga i A Ltd:s lokaler i Tyskland.<sup>11</sup>

50. Under dessa omständigheter anser jag att domstolen inte kan ge ett användbart svar på den hänskjutande domstolens första tolkningsfråga om direktiv 2005/36 och att den följaktligen inte kan tas upp till sakprövning.

## B – Den andra frågan

51. Parterna i det nationella målet och majoriteten av de berörda parter som har inkommit med yttranden, har även gjort gällande att direktiv 2006/123 inte heller är tillämpligt i det nationella målet, vilket innebär att den nationella lagstiftningen endast omfattas av artikel 56 FEUF.

52. I artikel 17.6 i direktiv 2006/123 preciseras att artikel 16, vars punkt 1 första stycket behandlar ”tjänsteleverantörernas rätt att tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat än den där de är etablerade”, bland annat inte ska tillämpas på ”krav i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls vilka innebär att en verksamhet förbehålls en viss yrkeskategori”.

8 — Se dom Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, punkterna 23–25) och dom Peñarroja Fa (C-372/09 och C-373/09, EU:C:2011:156, punkterna 27–32).

9 — Det kan även påpekas att det i 32 § andra stycket i lagen om skatterådgivare preciseras att skatterådgivare utför ett fritt yrke samtidigt som det i direktiv 2005/36 preciseras att direktivet är tillämpligt på fria yrkesutövare.

10 — Se även, för ett liknande resonemang, Berthoud, F., ”La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE”, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, nr 2, s. 137 och 143, Pertek, J., ”Reconnaissance des diplômes organisée par des directives - Directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 - Équivalence des autorisations nationales d'exercice”, *Juris-Classeur Europe*, mars 2013, häfte nr 720, punkt 227. Se även ”Användarhandledning – direktiv 2005/36”, punkt 14 på följande webbplats: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/qualifications/docs/guide/users\\_guide\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_fr.pdf).

11 — Se punkterna 16 och 22 ovan.

53. Eftersom det enligt 32 § i lagen om skatterådgivare emellertid krävs att ett bolag såsom X-Steuerberatungsgesellschaft är godkänt för att få utöva skatterådgivningsverksamhet, vilket innebär att bolaget ska stå under ansvarig ledning av skatterådgivare, ska den tyska lagstiftningen anses omfattas av undantaget i artikel 17.6 i direktiv 2006/123.<sup>12</sup>

54. I och med att artikel 16 i direktiv 2006/123 således inte är tillämplig, kan inte artikel 16 åberopas mot en lagstiftning i en medlemsstat som hindrar ett bolag såsom X-Steuerberatungsgesellschaft att tillhandahålla tjänster till sina kunder i Tyskland, oberoende av om de tillhandahålls från etableringsstället i Nederländerna eller från ett eventuellt sekundärt etableringsställe i Tyskland.<sup>13</sup>

55. Den tyska lagstiftningen ska följaktligen prövas mot bakgrund bestämmelserna i EUF-fördraget och i synnerhet mot bakgrund av principen om frihet att tillhandahålla tjänster som anges i artikel 56 FEUF,<sup>14</sup> vilket just är föremålet för den tredje tolkningsfrågan.

### C – Den tredje frågan

1. Huruvida artikel 56 FEUF är tillämplig

56. Inledningsvis ska det konstateras att omständigheterna i det nationella målet omfattas av artikel 56 FEUF, eftersom X-Steuerberatungsgesellschafts tjänster obestridligen utgör tjänster i den mening som avses i bestämmelsen.

57. Den hänskjutande domstolen har visserligen preciserat att Finanzgericht inte har gjort tillräckliga konstateranden för att kunna avgöra om X-Steuerberatungsgesellschaft kunde anses som etablerat i Tyskland på grund av den ständiga närvaron i bolaget A Ltd:s kommersiella lokaler, vilket skulle innebära att bestämmelserna om etableringsfriheten skulle kunna vara tillämpliga.

58. Den hänskjutande domstolens tredje fråga, som uttryckligen rör tolkningen av artikel 56 FEUF, avser dock tydligt situationen för ett skatterådgivningsbolag som i etableringsmedlemsstatens upprättar en skattedeklaration till en tjänstemottagare i en annan medlemsstat och överlämnar den till skattemyndigheten i förevarande medlemsstat. Tolkningsfrågan avser följaktligen en situation där tjänsteleverantören är etablerad i en annan medlemsstat än tjänstemottagarens medlemsstat.<sup>15</sup>

59. Under alla omständigheter kan inte den omständigheten att X-Steuerberatungsgesellschafts verksamhet har utförts med en viss närvaro i tjänstemottagarens medlemsstat och att den kan vara av ett återkommande och varaktigt slag, och inte endast av ett tillfälligt och provisorisk slag, ändra på denna slutsats.

60. I artikel 57 tredje stycket FEUF anges nämligen att den som tillhandahåller en tjänst tillfälligt får utöva sin verksamhet i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls på samma villkor som denna stat uppställer för sina egna medborgare. Domstolen drog därav slutsatsen att i den mån verksamheten i denna medlemsstat endast bedrivs tillfälligt fortsätter en sådan person därmed att omfattas av bestämmelserna i kapitlet om tjänster och preciserade att den tillfälliga karaktären inte bara ska bedömas i förhållande till tjänstens varaktighet, utan även i förhållande till hur ofta den tillhandahållits och dess regelbundenhet och kontinuitet.<sup>16</sup>

12 — Se även, för ett liknande resonemang, "Handbok om Genomförande av Tjänstedirektivet", Publikationsbyrån 2007, s. 45, på följande webbplats: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/services/docs/services-dir/guides/handbook\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_fr.pdf).

13 — Se, analogt med artikel 17.11 i direktiv 2006/123, dom OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, punkterna 65 och 66).

14 — Se dom Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 43).

15 — Se dom Bond van Adverteerders m.fl. (352/85, EU:C:1988:196, punkt 15), dom Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, punkt 11) och dom OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, punkt 68).

16 — Se dom Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, punkterna 27 och 28).



61. Tjänstens tillfälliga karaktär utesluter emellertid inte en möjlighet för den som tillhandahåller tjänster att i den mottagande medlemsstaten förse sig med en viss infrastruktur, däri inbegripet ett kontor eller en byrå, i den mån som detta är nödvändigt för att kunna fullgöra den ifrågasvarande tjänsten.<sup>17</sup>

62. Domstolen har även slagit fast att begreppet ”tjänster” kan omfatta tjänster av helt olika slag, däribland tjänster som tillhandahålls under en längre tid, till och med flera år, på samma sätt som det kan omfattas av tjänster som mer eller mindre ofta eller regelbundet, även under en lång period, tillhandahålls av en i en medlemsstat etablerad ekonomisk aktör till personer som är etablerade i en eller flera andra medlemsstater, såsom verksamhet som består i rådgivning eller i att lämna upplysningar mot vederlag.<sup>18</sup>

2. Huruvida det föreligger ett hinder

63. Det framgår av domstolens fasta praxis att artikel 56 FEUF inte bara innebär krav på avskaffande av all form av diskriminering av en tjänsteleverantör på grund av dennes nationalitet eller på grund av att vederbörande har etablerat sig i en annan medlemsstat än den där tjänsten ska tillhandahållas, utan även ett krav på avskaffande av varje inskränkning – även om den är tillämplig på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad – som innebär att tjänster som tillhandahålls av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, där denne lagligen utför liknande tjänster, förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiva.<sup>19</sup>

64. I förevarande fall är X-Steuerberatungsgesellschaft ett skatterådgivningsbolag som har bildats i överensstämmelse med lagstiftningen i Förenade kungariket och som lagligen utövar verksamhet som skatterådgivare i Konungariket Nederländerna, en medlemsstat där verksamheten inte är reglerad.

65. I den tyska lagstiftningen föreskrivs att ett skatterådgivningsbolag, som kan vara behörigt att ge rådgivning om skatterätten i Tyskland,<sup>20</sup> endast får utöva denna verksamhet om bolaget har blivit godkänt,<sup>21</sup> vilket förutsätter att det står under ansvarig ledning av skatterådgivare, det vill säga personer som antingen har fått godkänt på ett prov för skatterådgivare eller har beviljats undantag från att göra sådant prov.<sup>22</sup>

66. I den tyska lagstiftningen omfattas således den verksamhet som ett skatterådgivningsbolag bedriver, av ett system med förhandstillstånd och för att beviljas tillstånd uppställs krav på att ledarna ska ha lämpliga yrkeskvalifikationer.

67. Enligt den tyska lagstiftningen fräntas därmed ett skatterådgivningsbolag, som är etablerat i en annan medlemsstat där verksamheten lagligen utövas utan att vara reglerad, alla möjligheter att tillhandahålla sina tjänster i Tyskland och den utgör således en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 56 FEUF. Den tyska lagstiftningen är än mindre godtagbar, eftersom den restriktiva inverkan förstärks när tjänsten, såsom i det nationella målet, tillhandahålls i tjänsteleverantörens medlemsstat och utan att denne förflyttar sig.<sup>23</sup>

17 — Se dom Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, punkt 27), kommissionen/Italien (C-131/01, EU:C:2003:96, punkt 22) och dom Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, punkt 28).

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

19 — Se dom kommissionen/Belgien (C-577/10, EU:C:2012:814, punkt 38) och dom Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 44).

20 — Se 3 § i lagen om skatterådgivare.

21 — Se 32 § tredje stycket i lagen om skatterådgivare.

22 — Se 35 § första stycket första meningen i lagen om skatterådgivare.

23 — Se dom Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punkt 13).



68. Förvisso föreskrivs det även i den tyska lagstiftningen att personer som är yrkesetablerade i en annan medlemsstat där de har behörighet att yrkesmässigt bedriva skatterådgivningsverksamhet, kan ges behörighet att temporärt eller tillfälligt utöva denna verksamhet i Tyskland. Behörighetens omfattning avgörs av behörighetens omfattning i etableringsmedlemsstaten. Personer som är etablerade i en medlemsstat där verksamheten inte är reglerad, får endast utöva verksamheten om personen under minst två år under de tio föregående åren<sup>24</sup> har utövat förevarande verksamhet och om denne dessförinnan har gjort en skriftlig anmälan med de krävda uppgifterna till den ansvariga myndigheten.<sup>25</sup>

69. Den hänskjutande domstolen preciserade dock att de villkor för att tillfälligt tillhandahålla skatterådgivning i Tyskland som uppställs i 3a § i lagen om skatterådgivare inte var uppfyllda, eftersom bestämmelsen inte omfattar tjänster som tillhandahålls i en annan medlemsstat utan att de personer som handlar för bolagets räkning förflyttar sig till Tyskland.

### 3. Huruvida hindret kan motiveras

70. Det följer av fast rättspraxis att nationella åtgärder som kan göra det svårare eller mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget endast kan godtas om det mål som eftersträvas är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av detta mål och inte går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå detsamma.<sup>26</sup>

71. Den tyska regeringen har i förevarande fall åberopat konsumentskydd och särskilt skyddet för mottagarna av skatterådgivningen och en effektiv skattekontroll och konsekvensen av detta, behovet att förebygga skatteflykt. Närmare bestämt kan kraven i den tyska lagstiftningen på behörighet, yrkeskvalifikationer och på yrkeserfarenhet, med beaktande av den tyska skatterättens komplexitet, motiveras av behovet av att skydda mottagarna av skattetjänster mot felaktig rådgivning och mot dess konsekvenser, i synnerhet straffrättsliga, men även mer allmänt av behovet av att säkerställa att skattebetalarna korrekt uppfyller sina skattemässiga skyldigheter och att således begränsa att skatteintäkter går förlorade.

72. Först och främst ska det påpekas, såsom den hänskjutande domstolen har angett, att den tyska lagstiftningen är tillämplig på alla personer som tillhandahåller skattetjänster, och bland annat på skatterådgivningsbolag, oavsett deras etableringsmedlemsstat. Lagstiftningen är således tillämplig utan åtskillnad och kan motiveras av tvingande krav av allmänintresse,<sup>27</sup> i den mån intresset inte skyddas genom de regler vilka tjänsteleverantören är underkastad i den medlemsstat där denne är etablerad.<sup>28</sup> Detta är fallet i det nationella målet, eftersom verksamheten med skatterådgivning inte är reglerad i Nederländerna.

73. Det ska vidare erinras om att domstolen har godkänt att konsumentskydd och skydd för tjänstemottagare ingår bland de tvingande krav av allmänintresse som kan motivera en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.<sup>29</sup>

24 — Se 3a § punkt 1 i lagen om skatterådgivare.

25 — Se 3a § punkt 2 i lagen om skatterådgivare.

26 — Se dom Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, punkt 50).

27 — Se, bland annat, dom Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punkt 47) och dom Läära m.fl. (C-124/97, EU:C:1999:435, punkt 31).

28 — Se, bland annat, dom Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punkt 15), dom kommissionen/Italien (C-131/01, EU:C:2003:96, punkt 28) och dom Peñarroja Fa (C-372/09 och C-373/09, EU:C:2011:156, punkt 54).

29 — Se, bland annat, dom kommissionen/Frankrike (220/83, EU:C:1986:461, punkt 20), dom Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, punkterna 16 och 17), dom Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punkt 58), dom Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, punkt 31), dom Läära m.fl. (C-124/97, EU:C:1999:435, punkt 33), dom Cipolla m.fl. (C-94/04 och C-202/04, EU:C:2006:758, punkt 64), dom DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, punkt 41), dom Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, punkt 38) och dom Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 58).

74. Även om behovet av att begränsa förlorade skatteintäkter i sig inte kan motivera en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster,<sup>30</sup> ska det medges att det huvudsakliga mål som den tyska regeringen angav, nämligen att skydda mottagarna av skatterådgivning mot felaktig rådgivning och mot dess konsekvenser, i synnerhet de straffrättsliga konsekvenserna, genom att kompensera den tyska rättens komplexitet med krav på yrkeskvalifikationer och yrkeserfarenhet, utgör ett mål av allmänintresse som kan motivera en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster.

75. Enligt fast rättspraxis kan dock det åberopade tvingande kravet av allmänintresse att skydda tjänstemottagare av skatterådgivning motivera ett hinder mot friheten att tillhandahålla tjänster endast om det är ägnat att uppnå det eftersträvade målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

76. En nationell lagstiftning är endast ägnad att säkerställa förverkligandet av det åberopade målet, om den svarar mot önskan att uppnå detta på ett sammanhängande och systematiskt sätt, vilket ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.<sup>31</sup>

77. Det kan dock påpekas att det i 4 § i lagen om skatterådgivare finns en förteckning över ett omfattande antal fysiska och juridiska personer som är behöriga att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivning, utan att varken omfattas av systemet med föregående myndighetstillstånd eller kraven på yrkeskvalifikationer som skatterådgivningsbolagets ledare ska uppfylla.<sup>32</sup>

78. Bland dessa personer finns bland annat notarier, patenträttsadvokater, gode män, förmögenhetsförvaltare för tredje man, företagare som driver ekonomisk verksamhet, yrkessammanslutningar eller föreningar, föreningar som ger stöd till skattebetalare, arbetsgivare, nationella investeringsbolag, utländska kreditinstitut och godkända aktuarieexperter. Det är uppenbart att den gemensamma nämnaren mellan dessa fysiska och juridiska personer är att de sekundärt kan tillhandahålla skatterådgivning inom ramen för deras huvudsakliga verksamhet.

79. Under dessa omständigheter är det svårt för den tyska regeringen att hävda att den tyska lagstiftningen skyddar tjänstemottagare av skatterådgivning på ett sammanhängande och systematiskt sätt genom att uppställa krav på att skatterådgivningsbolagens ledares ska ha vissa yrkeskvalifikationer.

80. Det står förvisso medlemsstaterna fritt, såsom framgår av fast rättspraxis, att – i en situation som inte regleras i ett direktiv om ömsesidigt erkännande av utbildningsbevis – reglera utövandet av vissa verksamheter inom deras territorium med hänsyn till konsumentskyddet och följaktligen att fastställa vilka utbildningar, kunskaper, yrkeskvalifikationer och yrkeserfarenheter som krävs i detta avseende. När en medborgare i en annan medlemsstat har för avsikt att utöva denna verksamhet, ankommer det under alla omständigheter dock på medlemsstaterna att beakta den utbildning och den erfarenhet som medborgaren har förvärvat i den andra medlemsstaten och att jämföra dem med den kunskap och de kvalifikationer som krävs enligt den nationella lagstiftningen.<sup>33</sup>

81. I den tyska lagstiftningen föreskrivs emellertid ingen möjligt att beakta den kunskap och yrkeserfarenhet som ett skatterådgivningsbolags ledare eller personal besitter, för att kunna bevilja bolaget tillstånd att yrkesmässigt tillhandahålla skatterådgivningstjänster, och den går således, som kommissionen har anfört, utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa skyddet för mottagarna av dessa tjänster.

30 — Se, analogt, bland annat dom Dickinger och Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, punkt 55) och dom Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 54).

31 — Se, bland annat, dom Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141), dom Dickinger och Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, punkt 56), dom Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 56), dom Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 64).

32 — I bestämmelsen finns det 16 punkter med lika många olika situationer.

33 — Se, bland annat, dom Vlassopoulou (C-340/89, EU:C:1991:193, punkterna 20–23), dom Aguirre Borrell m.fl. (C-104/91, EU:C:1992:202, punkterna 7–16), dom kommissionen/Spanien (C-375/92, EU:C:1994:109), dom Fernández de Bobadilla (C-234/97, EU:C:1999:367), dom Hocsman (C-238/98, EU:C:2000:440) och dom Pešla (C-345/08, EU:C:2009:771).

82. Jag anser följaktligen att den hänskjutande domstolens tredje tolkningsfråga ska besvaras på följande sätt. Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den nu aktuella, enligt vilken skatterådgivningsverksamhet som utövas yrkesmässigt av ett skatterådgivningsbolag som lagligen är etablerat i en annan medlemsstat där verksamheten inte är reglerad, omfattas av skyldigheten att bli godkänd och att bolagets ledare ska vara förordnade som skatterådgivare.

#### **VI – Förslag till avgörande**

83. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som den federala skattedomstolen har ställt enligt följande:

Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den nu aktuella, enligt vilken skatterådgivningsverksamhet som utövas yrkesmässigt av ett skatterådgivningsbolag som lagligen är etablerat i en annan medlemsstat där verksamheten inte är reglerad, omfattas av skyldigheten att bli godkänd och att bolagets ledare ska vara förordnade som skatterådgivare.