

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2015. december 17. (*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Szakmai képzések elismerése – 2005/36/EK irányelv – 5. cikk – Szolgáltatásnyújtás szabadsága – 2006/123/EK irányelv – A 16. cikk és a 17. cikk 6. pontja – EUMSZ 56. cikk – Valamely tagállamban letelepedett és másik tagállamban szolgáltatásokat nyújtó adótanácsadó társaság – Az adótanácsadó társaságok nyilvántartásba vételét és elismerését elíró tagállami szabályozás”

A C-342/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2014. július 16-án érkezett, 2014. május 20-i határozatával terjesztett el az elzette

az **X-Steuerberatungsgesellschaft**

és

a **Finanzamt Hannover-Nord**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen, a harmadik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (előadó) és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. május 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

– az X-Steuerberatungsgesellschaft képviselőjében H.-P. Taplick Belastingadviseur és K. Hübner Rechtsanwalt,

– a Finanzamt Hannover-Nord képviselőjében S. Rechlin és B. Beckmann, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviselőjében T. Henze és B. Beutler, meghatalmazotti minőségben,

- a holland kormány képviselőjében M. Bulterman, M. de Ree és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Mölls, H. Støvlbæk és H. Tserepa-Lacombe, meghatalmazotti minőségben,

a f tanácsnok indítványának a 2015. október 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2012. július 11-i 623/2012/EU bizottsági rendelettel (HL L 180., 9. o.) módosított, a szakmai képesítések elismeréséről szóló, 2005. szeptember 7-i 2005/36/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 255., 22. o.; helyesbítés: HL 2007. L 271., 18. o.; HL 2008. L 93., 28. o.; HL 2014. L 305., 115. o., a továbbiakban: 2005/36 irányelv) 5. cikkének, a belső piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-i 2006/123/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 376., 36. o.; helyesbítés: HL 2014. L 287., 33. o.) 16. cikkének, valamint az EUMSZ 56. cikknek az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az X-Steuerberatungsgesellschaft (a továbbiakban: X) és a Finanzamt Hannover-Nord (észak-hannoveri adóhivatal, a továbbiakban: adóhivatal) között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta X-nek valamely társaság képviselőjeként való elismerését a forgalmi adó megállapítására irányuló eljárás során.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 2005/36 irányelv

3 A 2005/36 irányelv „Cél” című 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ez az irányelv megállapítja azokat a szabályokat, amelyek szerint az a tagállam, amely a területén egy szabályozott szakma gyakorlásának megkezdését, illetve gyakorlását ahhoz köti, hogy az érintett személy egy adott szakmai képesítéssel rendelkezzen (a továbbiakban: fogadó tagállam), az adott szakma gyakorlásának megkezdése és gyakorlása érdekében el kell, hogy ismerje azokat a szakmai képesítéseket, amelyeket egy vagy több más tagállamban [...] szereztek, és amelyek feljogosítják az adott képesítéssel rendelkező személyt a fogadó tagállam területén ugyanazon szakma gyakorlására.”

4 Ezen irányelv „Hatály” című 2. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Ezt az irányelvet a tagállamok minden olyan állampolgárára alkalmazni kell, aki önálló vállalkozóként vagy munkavállalóként, beleértve a szabadfoglalkozásúakat, egy attól eltérő tagállamban kíván egy szabályozott szakmát gyakorolni, mint amelyben szakmai képesítését szerezte.”

5 Az említett irányelvnek a „Szabad szolgáltatásnyújtás” cím II. fejezetében szerepel ugyanezen irányelv „A szabad szolgáltatásnyújtás elve” cím 5. cikke. Ezen 5. cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) [...] [A] tagállamok semmilyen, szakmai képesítéssel kapcsolatos okból nem korlátozhatják a szabad szolgáltatásnyújtást egy másik tagállamban:

a) ha a szolgáltatásnyújtó jogszereven letelepedett egy tagállamban azzal a céllal, hogy ott ugyanazt a szakmát gyakorolja (a továbbiakban: „letelepedés szerinti tagállam”), valamint

b) a szolgáltatásnyújtó helyváltoztatása esetén, amennyiben az adott szakmát a letelepedés szerinti tagállamban a szolgáltatásnyújtást megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta, abban az esetben, ha a szakma abban a tagállamban nem szabályozott. A szakma két évig tartó gyakorlását előíró feltétel nem alkalmazható, ha akár a szakma, akár a szakmára felkészítő képzés szabályozott.

(2) E cím rendelkezéseit csak akkor kell alkalmazni, ha a szolgáltatásnyújtó az (1) bekezdésben említett szakma átmeneti és alkalmi jellegű gyakorlása céljából meggyafogadó tagállam területére [helyesen: a fogadó tagállam területére utazik].

[...]”

A 2006/123 irányelv

6 A 2006/123 irányelv „A szolgáltatásnyújtás szabadsága” cím 16. cikkének (1) és (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A tagállamok tiszteletben tartják a szolgáltatók jogát [helyesen: azon jogát], hogy szolgáltatást nyújthassanak a letelepedési helyük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban.

A szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam saját területén biztosítja a szolgáltatási tevékenység nyújtására való jogosultságot és annak szabad gyakorlását.

[...]

(2) A tagállamok nem korlátozhatják a más tagállamban letelepedett szolgáltatók szolgáltatásnyújtásának szabadságát az alábbi követelmények bármelyikének előírásával:

[...]”

7 Ezen irányelvnek a „További eltérések a szolgáltatásnyújtás szabadságának elvétől” cím 17. cikke értelmében:

„A 16. cikk nem alkalmazandó a következőkre:

[...]

6) a [2005/36] irányelv II. címének hatálya alá tartozó kérdések, valamint a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamok azon követelményei, amelyek egy tevékenységet bizonyos szakmának tartanak fenn;

[...]"

A német jog

8 Az adózás rendjéről szóló törvénynek (Abgabenordnung) az alapeljárásban szóban forgó idő szakban hatályos változata (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 80. §-ának (5) bekezdése értelmében azon képviselők és tanácsadók, akik anélkül nyújtanak üzletszerű tanácsadási szolgáltatást adóügyekben, hogy erre fel lenneik jogosítva, nem képviselhetik vagy segíthetik a megbízójukat vagy ügyfelüket az adóhatóság előtt.

9 Az adótanácsadásról szóló törvénynek (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975 I, 2735. o.) alapeljárásban szóban forgó idő szakban hatályos változata (a továbbiakban: az adótanácsadásról szóló törvény) 2. §-ának első mondata értelmében adóügyekben csak olyan személyek és társulások nyújthatnak üzletszerű tanácsadási szolgáltatást, akik/amelyek erre fel vannak jogosítva.

10 Az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-a értelmében:

„Az alábbiak jogosultak adóügyekben üzletszerű tanácsadási szolgáltatást nyújtani:

1. adótanácsadók, adóképviseelők, ügyvédek, letelepedett európai ügyvédek, könyvszakértők és hites könyvvizsgálók,
2. kizárólag az 1. pontban említett személyek szakmai társulásai,
3. adótanácsadó társaságok, ügyvédi társulások, könyvvizsgáló társaságok és könyvelő társaságok.”

11 Az átmeneti és alkalmi jellegű adóügyi tanácsadást az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a szabályozza, amely a 2005/36 irányelv végrehajtására irányul valamely más tagállambeli személyek vagy társulások Németországban való adóügyi szakmai tanácsadására vonatkozóan. E cikk a következőképpen került megfogalmazásra:

„(1) A szakmai szempontból az Európai Unió más tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló [1992. május 2-i] megállapodásban [HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű kiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.] részes más államban vagy Svájcban letelepedett és ott a letelepedés szerinti állam joga alapján adóügyekben üzletszerű tanácsadásra jogosult személyek csak átmeneti és alkalmi jelleggel jogosultak a Németországi Szövetségi Köztársaság területén adóügyekben üzletszerű tanácsadási szolgáltatást nyújtani. A belföldi adóügyi tanácsadásra való jogosultság terjedelme e jogosultság letelepedés szerinti államban fennálló terjedelméhez igazodik. Az említett személyek tevékenységük belföldi folytatása során ugyanazon szakmai magatartási szabályzat hatálya alá tartoznak, mint a 3. § szerinti személyek. Ha sem a szakma, sem a szakmára felkészítő képzés nincs szabályozva a letelepedés szerinti államban, a belföldi üzletszerű adóügyi tanácsadásra való jogosultság csak akkor áll fenn, ha a személy a szakmát abban az államban a megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta. [...]

(2) Adóügyekben csak akkor nyújtható üzletszerű tanácsadási szolgáltatás az (1) bekezdésnek megfelelően, ha a személy az első alkalommal történő belföldi tanácsadás előtt írásos bejelentést tesz az illetékes szervnek.

[...]

A személy bejelentésének az alábbiakat kell tartalmaznia:

[...]

5) annak igazolása, hogy a személy üzletszerző adóügyi tanácsadás céljából az Európai Unió más tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban részes más államban vagy Svájcban jogszerűen letelepedett, valamint hogy e tevékenység gyakorlása az igazolás benyújtásának időpontjában számára még ideiglenesen sem tiltott,

6) szakmai képzés megszerzését tanúsító okirat,

7) amennyiben sem a szakma, sem a szakmára felkészítő képzés nincs szabályozva a letelepedés szerinti államban, annak igazolása, hogy a személy a szakmát a letelepedés szerinti tagállamban a megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta,

[...]”

12 Az adótanácsadásról szóló törvény 5. §-a (1) bekezdésének első mondata ekképpen rendelkezik:

„A 3., 3a. [...] §-ban megjelölt személyektől eltérő személyek és társulások nem nyújthatnak üzletszerzően segítséget adóügyekben, különösen nem adhatnak üzletszerzően tanácsot adóügyekben.”

13 Az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adótanácsadók, adóképviselek és adótanácsadó társaságok a jelen törvény rendelkezéseivel összhangban nyújtanak üzletszerzően tanácsadási szolgáltatást adóügyekben.

(2) Az adótanácsadókat és adóképviseleket ki kell nevezni; e személyek szabadfoglalkozású tevékenységet folytatnak. Tevékenységük nem minősül ipari tevékenységnek.

(3) Az adótanácsadó társaságokat el kell ismertetni. Az elismerés feltétele annak igazolása, hogy a társaság vezetéséért adótanácsadók felelősek.”

14 Az adótanácsadásról szóló törvény 35. §-a (1) bekezdésének első mondata értelmében csak az nevezhető ki adótanácsadónak, aki sikeres adótanácsadói vizsgát tett, vagy mentesült e vizsga letétele alól.

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

15 Az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból következően X brit jog alá tartozó, egyesült királysági székhellyel és belgiumi, illetve hollandiai telephelyekkel rendelkező társaság. E társaság tevékenységi köre gazdasági tanácsadás, adótanácsadás és könyvelés. X-t az adótanácsadásról szóló törvény értelmében nem ismerték el adótanácsadó társaságként.

16 X több Németországban letelepedett megbízónak ad tanácsot adóügyekben, és képviselőket adóügyi közigazgatási eljárásokban. Postai küldemények tekintetében X az A Ltd-t, egy

németországi székhely , irodai szolgáltatásokat nyújtó céget jelölt meg kézbesítési megbízottként.

17 X közrem ködött a Németországban letelepedett C Ltd 2010. évi forgalmi adó bevallásának elkészítésében. E bevallás 2012 elején érkezett be az adóhivatalhoz. E hivatal 2012. március 12-i határozatával az adózás rendjér l szóló törvény 80. §-ának (5) bekezdése alapján elutasította X-nek a C Ltd képvisel jeként való elismerését a 2010. évi forgalmi adó megállapítására irányuló eljárás tekintetében. Indokolásként kifejtette, hogy X nem jogosult adóügyekben üzletszer en tanácsot adni.

18 X a Finanzgericht Niedersachsenhez (alsó-szászországi adóügyi bíróság) fordult, amely elutasította a keresetét.

19 A felülvizsgálat iránti kérelem ügyében eljáró kérdést el terjeszt bíróság megállapítja, hogy teljesülnek az adózás rendjér l szóló törvény 80. §-ának (5) bekezdése szerinti, azt igazoló feltételek, hogy X-t ne ismerjék el az adóhatóság el tti eljárásra jogosult képvisel ként. X ugyanis sem az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-ának 3. pontja alapján, sem annak 3a. §-a alapján nem nyújthat adóügyekben üzletszer en tanácsot. Mindazonáltal, mivel X többek között a 2005/36 irányelv 5. cikkére, a 2006/123 irányelv 16. cikkére és az EUMSZ 56. cikkre alapítja érvelését, a kérdést el terjeszt bíróság arra keres választ, hogy X eredményesen hivatkozhat-e közvetlenül e rendelkezésekre.

20 Az említett bíróság magyarázata értelmében kérdése egy olyan helyzetre vonatkozik, amikor a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban, amelyben nem szabályozott az adótanácsadói tevékenység, adóbevallást készít valamely másik tagállambeli, szolgáltatást igénybe vev személynek, és megküldi e bevallást ez utóbbi tagállam adóhatóságának, amely tagállamban nemzeti rendelkezések szabályozzák az említett tevékenységet.

21 A kérdést el terjeszt bíróság kifejti, hogy a Finanzgericht Niedersachsen (alsó-szászországi adóügyi bíróság) még nem állapította meg, hogy X ténylegesen a letelepedési helye szerinti tagállamban, azaz a Holland Királyságban nyújtotta-e a szóban forgó szolgáltatást, vagy hogy az e szolgáltatást igénybe vev személy tagállamában, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaságban is letelepedett-e.

22 Mindazonáltal a kérdést el terjeszt bíróság úgy véli, hogy e körülmény nem zárja ki az el zetes döntéshozatal iránti kérelmet. Ugyanis eltekintve attól, hogy e bíróság maga nem képes pótolni a hiányzó ténymegállapításokat, az eljárás jelen állása szerint fennáll annak lehet sége, hogy a ténymegállapításokra hatáskörrel rendelkező Finanzgericht Niedersachsen (alsó-szászországi adóügyi bíróság) megállapítja, hogy X a szóban forgó szolgáltatást Hollandiában nyújtotta, és nem telepedett le Németországban. A Bíróság által a feltett jogkérdésekre adott válaszok függvényében lehet kés bb meghatározni egyfel l, hogy a Finanzgericht Niedersachsennek (alsó-szászországi adóügyi bíróság) kell-e további megállapításokat tennie, és másfel l – adott esetben – ezek tárgyát.

23 A 2005/36 irányelv 5. cikkével kapcsolatban a kérdést el terjeszt bíróság arra keres választ egyfel l, hogy ez a rendelkezés ténylegesen alkalmazandó-e valamely szolgáltató társaság esetében. Az alkalmazás ellen szólhat, hogy ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése annak alkalmazását kizárólag állampolgárok tekintetében írja el , társaságok tekintetében

azonban nem. Lehetséges azonban, hogy e tekintetben a vizsgált társaság vezetéséért felelős személyeket kell figyelembe venni.

24 Másfelől a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az olyan szolgáltatásnyújtás, amely a fogadó tagállamban szabályozott szakma gyakorlásának minősül, azonban a vizsgált társaság nevében eljáró személyek fizikai határátlépése nélkül valósul meg, az említett irányelv 5. cikkének hatálya alá tartozik-e.

25 Ami a 2006/123 irányelv 16. cikkét illeti, a kérdést elterjesztő bíróság észrevételezi, hogy ha az adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban nyújtja a szolgáltatást, akkor e cikk alkalmazása – annak megfogalmazása szerint – kizárható. E cikk értelmében ugyanis a tagállamok tiszteletben tartják a szolgáltatók jogát, hogy szolgáltatást nyújthassanak a letelepedési helyük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban. Következésképpen a letelepedés szerinti tagállam területén nyújtott szolgáltatásokra nem terjedhet ki ugyanezen cikk hatálya.

26 Ellenben, ha valamely adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban nyújt szolgáltatásokat, az említett irányelv 17. cikkének 6. pontja alapján lehetséges, hogy nem alkalmazható azokra az irányelv 16. cikke, amennyiben az adótanácsadói tevékenységet a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban meghatározott szakmának tartják fenn.

27 Az EUMSZ 56. cikket illetően a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapeljárásban szóban forgó szabályozás a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősül. E szabályozás ugyanis nem teszi lehetővé, hogy a valamely más tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságot, amely ebben a tagállamban rendelkezik székhellyel, és amelyben nem adótanácsadók felelősek a vezetésért, Németországban adótanácsadó társaságként ismerjék el, és szabadon nyújthasson üzletszerűen tanácsot adóügyekben. Az ilyen elismerés feltétele ugyanis annak bizonyítása, hogy a társaság vezetésért adótanácsadók legyenek felelősek, azonban csak az nevezhető ki adótanácsadónak, aki adótanácsadói vizsgát tett, vagy mentesült e vizsga letétele alól.

28 Az említett bíróság hozzáteszi, hogy az a társaság, amely nem jogosult üzletszerű adóügyi tanácsadásra, az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a alapján legfeljebb átmeneti és alkalmi jellegű adóügyi tanácsadásra szerezhet jogosultságot a Németországi Szövetségi Köztársaság területén. E rendelkezés hatálya azonban nem terjed ki az olyan szolgáltatásokra, amelyeket valamely társaság anélkül nyújt valamely más tagállamban, hogy a társaság nevében eljáró személyek a Németországi Szövetségi Köztársaság területére utaznának.

29 A kérdést elterjesztő bíróság arra keresi tehát a választ, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását közérdeken alapuló kényszerítő indok igazolja-e. Úgy véli, hogy ilyen igazolás lehet az adójogi rendelkezések tiszteletben tartása biztosításának szükségessége, illetve az adócsalás megakadályozása, ami pontosan az alapeljárásban szóban forgó szabályozás célkitűzését képezi. Az adótanácsadói tevékenység bizonyos személyekre vagy társaságokra korlátozása konkrétan arra irányul, hogy szakképzett segítséget biztosítson az adóalanyoknak az adójogi kötelezettségeik teljesítése során.

30 Ezenkívül az említett bíróság észrevételezi, hogy az adóalanyokat meg kell védeni a szükséges szakmai végzettség vagy erkölcsi minősítés hiányában nyújtott adóügyi tanácsadásból esetlegesen következő kárral szemben is. Az adótanácsadásról szóló törvény

3. §-ának el írt szakképesítés ennélfogva hozzájárul azon adóalanyok érdekeinek védelméhez is, akik fogyasztóként tanácsadási szolgáltatásokban részesülnek.

31 A kérdést el terjeszt bíróság továbbá úgy véli, hogy a német adójog összetettségére és az adójogi rendelkezések állandó változására tekintettel az alapeljárásban szóban forgó szabályozás alkalmasnak és szükségesnek t nük a fent említett célok elérésére, illetve eléréséhez.

32 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és el zetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a [2005/36] irányelv 5. cikkével a szabad szolgáltatásnyújtás korlátozása olyan esetben, amelyben az egyik tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban, amelyben nincs szabályozva az adótanácsadói tevékenység, adóbevallást készít egy másik tagállambeli, szolgáltatást igénybe vev személynek, és megküldi azt e másik tagállam adóhatóságának, amely tagállam nemzeti szabályozása el írja, hogy az adótanácsadó társaságot az üzletszer adóügyi tanácsadásra való jogosultság megszerzéséhez el kell ismertetni, és a társaság vezetéséért adótanácsadóknak kell felelniük?

2) Eredményesen hivatkozhat-e az adótanácsadó társaság az els kérdésben ismertetett körülmények között a [2006/123] irányelv 16. cikkének (1) és (2) bekezdésére, mégpedig attól függetlenül, hogy a két tagállam közül melyikben nyújtja a szolgáltatást?

3) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. cikket, hogy azzal az els kérdésben ismertetett körülmények között ellentétes a szolgáltatásnyújtás szabadságának a szolgáltatást igénybe vev személy tagállamában alkalmazandó rendelkezések általi korlátozása, ha az adótanácsadó társaság nem ez utóbbi tagállamban telepedett le?”

Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésekr l

El zetes észrevételek

33 Kérdéseivel a kérdést el terjeszt bíróság el zetesen azt szeretné megtudni, hogy az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amilyenr l az alapügyben szó van, a 2005/36 irányelv 5. cikkének, a 2006/123 irányelv 16. cikke (1) és (2) bekezdésének és/vagy az EUMSZ 56. cikknek a hatálya alá tartozik-e.

34 Amint az az el zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit nük, a kérdések abból a feltevésb l indulnak ki, hogy X Hollandiából üzletszer adóügyi tanácsadást nyújt Németországban lév ügyfelek részére, anélkül, hogy a nevében eljáró személyek a Németországi Szövetségi Köztársaság területére utaznának.

35 Márpedig meg kell állapítani egyfel l, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtás nem tartozik a 2005/36 irányelv 5. cikkének a hatálya alá. Ugyanis e cikk (2) bekezdése kifejezetten el írja, hogy ezen irányelv II. címének rendelkezéseit – beleértve az említett 5. cikket is – csak akkor kell alkalmazni, ha a szolgáltató a fogadó tagállam területére utazik. Nem ez a helyzet az olyan szolgáltatásnyújtás esetén, mint amilyenr l az alapeljárásban szó van.

36 Másfel 1 a 2006/123 irányelv 16. cikkének (1) és (2) bekezdését illet en emlékeztetni kell arra, hogy ezen irányelv 17. cikkének 6. pontja értelmében annak 16. cikke mindenesetre nem alkalmazandó a 2005/36 irányelv II. címének hatálya alá tartozó kérdések, valamint a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamok azon követelményei tekintetében, amelyek egy tevékenységet meghatározott szakmának tartanak fenn.

37 Amint az az el zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit nik, az olyan szabályozás, mint amelyenr l az alapeljárásban szó van, meghatározza az üzletszer adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételeit, és megtiltja azt azoknak, akik nem felelnek meg az e tevékenység gyakorlására vonatkozó feltételeknek. E szabályozást tehát úgy kell tekinteni, mint amely a 2006/123 irányelv 17. cikke 6. pontjának értelmében valamely tevékenységet meghatározott szakmának tart fenn.

38 E körülmények között – amint azt a f tanácsnok az indítványának 53. pontjában megjegyzi – az ilyen szabályozásból következ követelmények az említett irányelv 16. cikkének hatálya alá vonatkozóan ezen irányelv 17. cikke 6. pontjában el írt kizárás alá tartoznak.

39 Ezen értelmezést nem kérd jelezi meg az a tény, hogy – amint az a jelen ítélet 35. pontjából kit nik – az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amelyenr l az alapeljárásban szó van, nem tartozik a 2005/36 irányelv II. címének hatálya alá. Ugyanis – amint azt a 2006/123 irányelv 17. cikke 6. pontjának magának a megszövegezése is alátámasztja – az e rendelkezés által el írt kizárás nem korlátozódik kizárólag az e II. cím hatálya alá tartozó kérdésekre.

40 Ebb l következ en az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amelyenr l az alapügyben szó van, nem tartozik sem a 2005/36 irányelv 5. cikkének, sem a 2006/123 irányelv 16. cikke (1) és (2) bekezdésének a hatálya alá.

41 Ellenben, mivel az olyan szolgáltatásnyújtás, mint amelyenr l az alapeljárásban szó van, határon túlnyúló jelleget mutat, az az EUMSZ 56. cikk hatálya alá tartozik (lásd analógia útján: OSA-ítélet, C-351/12, EU:C:2014:110, 68. pont).

42 E körülmények között kizárólag a harmadik kérdésre kell válaszolni.

A harmadik kérdésr l

43 Harmadik kérdésével a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy az üzletszer adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételeit meghatározó tagállami szabályozás korlátozza valamely másik – a letelepedési helye szerinti – tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság szabad szolgáltatásnyújtását, amely társaság ez utóbbi tagállamban, amelyben az adótanácsadói tevékenység nincs szabályozva, adóbevallást készít az el bbi tagállambeli, szolgáltatást igénybe vev személynek, és megküldi azt e tagállam adóhatóságának.

44 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a valamely szakma megkezdéséhez szükséges feltételek harmonizációjának hiányában a tagállamoknak joguk van meghatározni az e szakma gyakorlásához szükséges ismereteket és képesítéseket (lásd különösen: Brouillard-ítélet, C-298/14, EU:C:2015:652, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Tekintettel arra, hogy az üzletszer adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételei a mai napig nem képzik uniós szint harmonizáció tárgyát, továbbra is a tagállamok rendelkeznek hatáskörrel e feltételek meghatározására (lásd analógia útján: Brouillard-ítélet, C-298/14, EU:C:2015:652, 49. pont).

46 Ebből következően a jelen esetben az uniós joggal nem ellentétes az, hogy az említett tevékenység megkezdését a német jogszabályok a szükségesnek ítélt ismeretekkel és képesítésekkel való rendelkezéshez kötik (lásd analógia útján: Brouillard-ítélet, C-298/14, EU:C:2015:652, 50. pont).

47 Mindazonáltal megállapítható, hogy a tagállamok kötelesek az e területre vonatkozó hatáskörüket az EUM-Szerz és által biztosított alapvet szabadságok tiszteletben tartásával gyakorolni (Brouillard-ítélet, C-298/14, EU:C:2015:652, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A szolgáltatásnyújtás szabadságát illetően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az EUMSZ 56. cikk nemcsak a más tagállamban letelepedett, szolgáltatást nyújtó személyekkel szemben az állampolgársága, vagy azon körülmény alapján alkalmazott minden hátrányos megkülönböztetés eltörlését követeli meg, hogy más tagállamban telepedett le, mint amelyben a szolgáltatást nyújtania kell, hanem ugyanúgy valamennyi korlátozás megszüntetését akkor is, ha azok különbségtétel nélkül vonatkoznak a nemzeti és az egyéb tagállamokból származó szolgáltatásnyújtókra, amennyiben azok akadályozzák, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik egy másik olyan tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtó szolgáltatásait, ahol az jogszereken nyújt hasonló szolgáltatásokat (lásd különösen: Konstantinides-ítélet, C-475/11, EU:C:2013:542, 44. pont).

49 Amint azt a f. tanácsnok az indítványának 66. és 67. pontjában megállapította, az olyan szabályozás, mint amelyről az alapeljárásban szó van, a szabad szolgáltatásnyújtás korlátozásának minősül. Ugyanis e szabályozás azáltal, hogy elzetes engedélyezési rendszerhez köti az üzletszer adóügyi tanácsadási tevékenység valamely adótanácsadó társaság általi gyakorlását, magának az engedélynek a megszerzését pedig a társaság vezető tisztségviselőinek megfelelő szakmai képesítéséhez, teljesen ellehetetleníti, hogy a másik tagállamban – ahol e nem szabályozott tevékenységet jogszereken folytatják – letelepedett adótanácsadó társaság Németországban nyújthassa szolgáltatásait.

50 Kétségtelen, hogy az olyan adótanácsadó társaság, amely nem jogosult üzletszer adóügyi tanácsadási szolgáltatás nyújtására, az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a szerint jogosult lehet átmeneti és alkalmi jelleggel adótanácsadói szolgáltatást nyújtani a Németországi Szövetségi Köztársaság területén.

51 Mindazonáltal a kérdést elterjeszt bíróság által adott, a jelen ítélet 28. pontjában átvett pontosításokból kitűnik, hogy ez a szakasz nem alkalmazandó az olyan szolgáltatásnyújtásra, mint amelyről az alapügyben is szó van, amely nem foglalja magában azt, hogy a szolgáltatást nyújtó személy fizikailag is belép a fogadó tagállam területére.

52 Ami az olyan szabályozás által megvalósuló korlátozás igazolását illeti, mint amelyről az alapeljárásban szó van, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon tagállami rendelkezések, amelyek alkalmasak arra, hogy zavarják vagy kevésbé vonzóvá tegyék a Szerz és által biztosított alapvet szabadságok gyakorlását, kizárólag azzal a feltétellel fogadhatók el, hogy közérdek-célt szolgálnak, alkalmasak e célok megvalósításának

biztosítására, és nem haladják meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket (lásd különösen: Konstantinides-ítélet, C-475/11, EU:C:2013:542, 50. pont).

53 Általánosságban meg kell állapítani, hogy az adócsalás megakadályozása, illetve a fogyasztóvédelem, amelyek – amint az az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik – az alapeljárásban szóban forgó szabályozás által követett célkitűzéseknek minősülnek, olyan célkitűzések, amelyek közérdeken alapuló nyomós indokoknak tekinthetők, amelyek igazolhatják a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását (lásd ebben az értelemben: Konstantinides-ítélet, C-475/11, EU:C:2013:542, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-678/11, EU:C:2014:2434, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 Mindazonáltal a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a nemzeti hatóságoknak biztosítaniuk kell többek között azt, hogy a más tagállamokban megszerzett képesítést valódi értéke szerint elismerjék, és megfelelően figyelembe vegyék (lásd: Peñarroja Fa ítélet, C-372/09 és C-373/09, EU:C:2011:156, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 A jelen esetben azonban nem tűnik ki a Bírósághoz benyújtott ügyiratból, hogy az olyan szolgáltatásnyújtást illetően, amely nem jár a szolgáltatást nyújtó személy vagy a nevében eljáró személyek fizikai határátlépésével, az alapeljárásban szóban forgó nemzeti szabályozás lehetővé teszi, hogy az üzletszerző adóügyi tanácsadás területén az e szolgáltatást nyújtó személy vagy az említett személyek által valamely másik tagállamban szerzett képesítést valódi értékén ismerjék el, illetve megfelelően figyelembe vegyék.

56 Kétségtelen, hogy az üzletszerző adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtó személy – így például X – részére elírt azon kötelezettség, hogy azon tagállam hatóságainak, amelyben az üzletszerző adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdése szabályozott, és amelyben e szolgáltatást nyújtó személy ilyen szolgáltatásokat kíván nyújtani, elzetes bejelentést tegyen az e tekintetben fennálló szándékáról, főszabály szerint nem haladja meg azt a mértéket, ami szükséges az olyan szabályozás által követett, az adócsalás megakadályozására, illetve a fogyasztóvédelemre irányuló célkitűzések eléréséhez, mint amilyenről az alapeljárásban szó van. Az ilyen kötelezettség jellege folytán lehetővé tenné e hatóságoknak, hogy ellenőrizzék az említett szolgáltatónak – illetve azon természetes személyeknek, akik az elbbit részére az érintett szolgáltatást nyújtják – speciálisan az adóügyek területén valamely más tagállamokban, adott esetben tapasztalat útján megszerzett képesítését, amely területen ugyanezen szolgáltatást nyújtó személy a tevékenységét végezni kívánja (lásd analógia útján: Essent Energie Productie ítélet, C-91/13, EU:C:2014:2206, 57 és 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 Mindazonáltal, amint az a jelen ítélet 28. pontjából kitűnik, az a rendelkezés, amelyik a Németországi Szövetségi Köztársaság adóhivatala szerint az ilyen elismerést és az ilyen figyelembevételt lehetővé tenné, azaz az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a, a kérdést elterjesztő bíróság által közölt pontosítások értelmében nem alkalmazandó az ilyen szolgáltatásnyújtásra.

58 Egyébiránt olyan körülmények között, mint amilyenekről az alapeljárásban szó van, valamely tagállam hatóságai az olyan szolgáltatást nyújtó személlyel szemben, mint amilyen X, mindenesetre nem hivatkozhatnak érvényesen az olyan rendelkezés által elírt szabályok esetleges megszegésére, mint amilyen az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a, amennyiben

e rendelkezés részletes végrehajtási szabályai e társaság tekintetében nem voltak egyértelműek.

59 Ugyanis a jogbiztonság elve többek között megköveteli, hogy a jogszabályok egyértelműek, pontosak és hatásaikat illetően előre láthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és vállalkozásokra nézve kedvezőtlen következményeik lehetnek (lásd: *Berlington Hungary és társai ítélet*, C-98/14, EU:C:2015:386, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Ennélfogva azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételeit meghatározó tagállami szabályozás korlátozza valamely másik – a letelepedési helye szerinti – tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság szabad szolgáltatásnyújtását, amely társaság ez utóbbi tagállamban, amelyben az adótanácsadói tevékenység nincs szabályozva, adóbevallást készít az előbbi tagállambeli, szolgáltatást igénybe vevő személynek, és megküldi azt e tagállam adóhatóságának, anélkül, hogy az említett társaság, vagy az e társaság részére üzletszerű adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtó természetes személyek más tagállamokban megszerzett képesítését valódi értéke szerint elismernék, illetve megfelelően figyelembe vennék.

A költségekről

61 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az, hogy az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység megkezdésének feltételeit meghatározó tagállami szabályozás korlátozza valamely másik – a letelepedési helye szerinti – tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság szabad szolgáltatásnyújtását, amely társaság ez utóbbi tagállamban, amelyben az adótanácsadói tevékenység nincs szabályozva, adóbevallást készít az előbbi tagállambeli, szolgáltatást igénybe vevő személynek, és megküldi azt e tagállam adóhatóságának, anélkül, hogy az említett társaság, vagy az e társaság részére üzletszerű adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtó természetes személyek más tagállamokban megszerzett képesítését valódi értéke szerint elismernék, illetve megfelelően figyelembe vennék.

Aláírások

PEDRO CRUZ VILLALÓN

F TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2015. október 1-je(1)

C-342/14. sz. ügy

X-Steuerberatungsgesellschaft

kontra

Finanzamt Hannover-Nord

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – EUMSZ 56. cikk – 2006/123/EK irányelv – Szakmai képesítések elismerése – 2005/36/EK irányelv – Valamely tagállamban letelepedett és másik tagállamban szolgáltatásokat nyújtó adótanácsadó társaság – Az adótanácsadó társaságok tevékenységének folytatását elismerési kötelezettséghez és a társaság vezető tisztviselőinek szakmai képzésével kapcsolatos követelményekhez kötött nemzeti szabályozás”

1. A jelen ügybeli alapeljárás annak német adóhatóság általi visszautasítására vonatkozik, hogy egy másik tagállamban – a jelen esetben a Holland Királyságban – jogszerűen letelepedett adótanácsadó társaság Németországban honos ügyfelei számára folytathassa tevékenységeit. A jelen esetben valamely adótanácsadó társaság csak akkor folytathatja Németországban a szóban forgó, Hollandiában nem szabályozott tevékenységet, ha a társaságot elismerték, ami magában foglalja vezető tisztviselőinek – az adó-tanácsadói vizsga letételétől függően – adó-tanácsadói kinevezését.

2. Az alapügyben szóban forgó adótanácsadó társaság vitatja e visszautasítást, és a szakmai képesítések elismeréséről szóló, 2005. szeptember 7-i 2005/36/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 5. cikkére,⁽²⁾ a belső piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-i 2006/123/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 16. cikkére,⁽³⁾ valamint az EUMSZ 56. cikkre hivatkozik, és arra kéri a kérdést elterjesztő bíróságot, hogy elzetes döntéshozatal céljából nyújtson be három, az említett rendelkezések értelmezésére vonatkozó kérdést a Bírósághoz.

I – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

1. A 2005/36 irányelv

3. A 2005/36 irányelv 1. cikke a következőképpen határozza meg az irányelv célját:

„Ez az irányelv megállapítja azokat a szabályokat, amelyek szerint az a tagállam, amely a területén egy szabályozott szakma gyakorlásának megkezdését, illetve gyakorlását ahhoz köti, hogy az érintett személy egy adott szakmai képesítéssel rendelkezzen (a továbbiakban: fogadó tagállam), az adott szakma gyakorlásának megkezdése és gyakorlása érdekében el kell hogy ismerje azokat a szakmai képesítéseket, amelyeket egy vagy több más tagállamban (a

továbbiakban: saját tagállam) szereztek, és amelyek feljogosítják az adott képesítéssel rendelkező személyt a fogadó tagállam területén ugyanazon szakma gyakorlására.”

4. A 2005/36 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése a következőképpen határozza meg az irányelv hatályát:

„Ezt az irányelvet a tagállamok minden olyan állampolgárára alkalmazni kell, aki önálló vállalkozóként vagy munkavállalóként, beleértve a szabadfoglalkozásúakat, egy attól eltérő tagállamban kíván egy szabályozott szakmát gyakorolni, mint amelyben szakmai képesítését szerezte.”

5. A 2005/36 irányelv 5. cikke ekként rendelkezik:

„(1) A közösségi jog különös rendelkezéseinek, valamint ezen irányelv 6. és 7. cikkének sérelme nélkül a tagállamok semmilyen, szakmai képesítéssel kapcsolatos okból nem korlátozhatják a szabad szolgáltatásnyújtást egy másik tagállamban:

a) ha a szolgáltatásnyújtó jogszerűen letelepedett egy tagállamban azzal a céllal, hogy ott ugyanazt a szakmát gyakorolja (a továbbiakban: »letelepedés szerinti tagállam«), valamint

b) a szolgáltatásnyújtó helyváltoztatása esetén, amennyiben az adott szakmát a letelepedés szerinti tagállamban a szolgáltatásnyújtást megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta, abban az esetben, ha a szakma abban a tagállamban nem szabályozott. A szakma két évig tartó gyakorlását előíró feltétel nem alkalmazható, ha akár a szakma, akár a szakmára felkészítő képzés szabályozott.

(2) E cím rendelkezéseit csak akkor kell alkalmazni, ha a szolgáltatásnyújtó az (1) bekezdésben említett szakma átmeneti és alkalmi jellegű gyakorlása céljából meggyűlöli a fogadó tagállam területére.

A szolgáltatásnyújtás átmeneti és alkalmi jellegét – különösen a szolgáltatás időtartama, gyakorisága, rendszeressége és folytonossága alapján – esetenként kell megállapítani.

(3) A szolgáltatásnyújtó helyváltoztatása esetén a fogadó tagállamnak az e tagállamban ugyanazt a szakmát gyakorló szakképzett személyekre vonatkozó, szakmai, jogi vagy közigazgatási jellegű, olyan szakmai magatartási szabályzata hatálya alá kerül, amelyek a szakmai képesítéssel közvetlenül összefüggnek, úgymint a szakma meghatározására, a címek használatára, valamint a fogyasztóbiztonsággal és a fogyasztóvédelemmel közvetlenül és konkrétan összefüggő súlyos szakmai mulasztásokra vonatkozó, valamint a fegyelmi rendelkezések.”

2. A 2006/123 irányelv

6. A 2006/123 irányelv 16. cikkének (1)–(3) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

(1) A tagállamok tiszteletben tartják a szolgáltatók jogát, hogy szolgáltatást nyújthassanak a letelepedési helyük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban.

A szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam saját területén biztosítja a szolgáltatási tevékenység nyújtására való jogosultságot és annak szabad gyakorlását.

A tagállamok saját területükön nem köthetik a szolgáltatási tevékenység nyújtására való jogosultságot, vagy annak gyakorlását olyan követelményekhez, amelyek nem tartják tiszteletben a következő alapelveket:

- a) hátrányos megkülönböztetés tilalma: a követelmény sem közvetlenül, sem közvetve nem lehet megkülönböztető az állampolgárság, illetve jogi személyek esetén a letelepedés helye szerinti tagállam tekintetében;
- b) szükségesség: a követelménynek közrendi, közbiztonsági, közegészségügyi és környezetvédelmi szempontból indokoltnak kell lennie;
- c) arányosság: a követelménynek alkalmasnak kell lennie a kitűzött cél elérésének biztosítására, és nem haladhatja meg a cél eléréséhez szükséges mértéket.

(2) A tagállamok nem korlátozhatják a más tagállamban letelepedett szolgáltatók szolgáltatásnyújtásának szabadságát az alábbi követelmények bármelyikének előírásával:

- a) a szolgáltató kötelezettsége, hogy telephellyel rendelkezzen az adott tagállam területén;
- b) a szolgáltató kötelezettsége, hogy engedélyt szerezzen az adott tagállam illetékes hatóságaitól – beleértve az adott állam területén való nyilvántartásba vételt vagy szakmai szervezetbe vagy testületbe való felvételt – kivéve az ezen irányelv vagy más közösségi jogszabály által meghatározott esetekben;
- c) bizonyos formájú vagy típusú infrastruktúrának az adott állam területén való létrehozása tekintetében a szolgáltatót érintő tilalom, beleértve az irodát vagy helyiségeket, amelyekre a szolgáltatónak az adott szolgáltatás nyújtásához szüksége van;
- d) olyan sajátos szerződéses megállapodások alkalmazása a szolgáltató és a szolgáltatás igénybevevője között, amelyek megakadályozzák vagy korlátozzák az önálló vállalkozók általi szolgáltatásnyújtást;
- e) a szolgáltató kötelezettsége, hogy rendelkezzen a tagállam illetékes hatósága által kiállított, a szolgáltatási tevékenység gyakorlásához szükséges azonosító dokumentummal;
- f) a szolgáltatás szerves részét képező felszerelések és anyagok használatát érintő követelmények, kivéve a munkahelyi egészségvédelem és biztonság szempontjából szükséges követelményeket;
- g) a 19. cikkben említett, a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó korlátozások.

(3) A szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállam nem akadályozható abban, hogy követelményeket írjon elő a szolgáltatói tevékenység nyújtásával kapcsolatban, amennyiben azok közrendi, közbiztonsági, közegészségügyi, illetve környezetvédelmi szempontból indokoltak, és összhangban vannak az (1) bekezdéssel. Az adott tagállam abban sem akadályozható meg, hogy a közösségi joggal összhangban a foglalkoztatási feltételekre vonatkozó saját szabályait alkalmazza, beleértve a kollektív megállapodásokban meghatározott feltételeket is.

[...]

7. A 2006/123 irányelv 17. cikke, amely további eltéréseket állapít meg a szolgáltatásnyújtás szabadságától, így rendelkezik:

„A 16. cikk nem alkalmazandó a következőkre:

[...]

6. a 2005/36[...] irányelv II. címének hatálya alá tartozó kérdések, valamint a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamok azon követelményei, amelyek egy tevékenységet bizonyos szakmának tartanak fenn;

[...]”

B – A német jog

8. Az adózás rendjéről szóló német törvény (Abgabenordnung) alapeljárás tényállásának megvalósulása idején hatályos változata 80. §-ának (5) bekezdése értelmében el kell utasítani a képviselőket és tanácsadókat, ha anélkül nyújtanak üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást adóügyekben, hogy erre fel lenne jogosítva.

9. Az adótanácsadásról szóló törvény (Steuerberatungsgesetz(4)) alapeljárás tényállásának megvalósulása idején hatályos változata 2. §-ának első mondata alapján adóügyekben csak olyan személyek és egyesületek nyújthatnak tanácsadási szolgáltatást üzletszerűen, akik/amelyek erre fel vannak jogosítva.

10. Az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-a értelmében az alábbiak jogosultak adóügyekben üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást nyújtani:

„1. adótanácsadók, adóképviselek, ügyvédek, letelepedett európai ügyvédek, könyvszakértők és hites könyvvizsgálók,

2. kizárólag az 1. pontban említett személyek társulásai,

3. adótanácsadó társaságok, ügyvédi társulások, könyvvizsgáló társaságok és könyvelő társaságok.”

11. Az átmeneti és alkalmi jellegű adóügyi tanácsadást az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a szabályozza, amely az érintett területen végrehajtja a 2005/36 irányelvet. Ennek értelmében:

„(1) A szakmai szempontból az Európai Unió más tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló [1992. május 2-i (HL 1994. L 1., 3. o.)] megállapodásban részes más államban vagy Svájcban letelepedett és ott a letelepedés szerinti állam joga alapján adóügyekben üzletszerű tanácsadásra jogosult személyek csak átmeneti és alkalmi jelleggel jogosultak a Németországi Szövetségi Köztársaság területén adóügyekben üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást nyújtani. A belföldi adóügyi tanácsadásra való jogosultság terjedelme e jogosultság letelepedés szerinti államban fennálló terjedelméhez igazodik. Az említett személyek tevékenységük belföldi folytatása során ugyanazon szakmai magatartási szabályzat hatálya alá tartoznak, mint a 3. § szerinti személyek. Ha sem a szakma, sem a szakmára felkészítő képzés nincs szabályozva a letelepedés szerinti államban, a belföldi

üzletszer adóügyi tanácsadásra való jogosultság csak akkor áll fenn, ha a személy a szakmát abban az államban a megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta. Azt, hogy az üzletszer adóügyi tanácsadásra átmeneti és alkalmi jelleggel kerül-e sor, különösen a tanácsadás időtartama, gyakorisága, rendszeressége és folytonossága alapján kell megállapítani.

(2) Adóügyekben csak akkor nyújtható üzletszeri tanácsadási szolgáltatás az (1) bekezdésnek megfelelően, ha a személy az első alkalommal történő belföldi tanácsadás előtt írásos bejelentést tesz az illetékes szervnek.

Az illetékes szerv a származási ország függvényében a következők:

[...]

4. a Hollandiából és Bulgáriából származó személyek tekintetében a Steuerberaterkammer Düsseldorf [düsseldorfi adótanácsadó kamara],

[...]

A személy bejelentésének az alábbiakat kell tartalmaznia:

1. családi- és utónév, kereskedelmi név vagy cégnév, beleértve a törvényes képviselőket is,
2. születés vagy alapítás időpontja,
3. székhely, beleértve valamennyi fióktelep címét,
4. szakmai cím, amely alatt a tevékenységek Németországban való gyakorlása történik,
5. annak igazolása, hogy a személy üzletszeri adóügyi tanácsadás céljából az Európai Unió más tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban részes más államban vagy Svájcban jogszerűen letelepedett, valamint hogy e tevékenység gyakorlása az igazolás benyújtásának időpontjában számára még ideiglenesen sem tiltott,
6. szakmai képesítés megszerzését tanúsító okirat,
7. amennyiben sem a szakma, sem a szakmára felkészítő képzés nincs szabályozva a letelepedés szerinti államban, annak igazolása, hogy a személy a szakmát a letelepedés szerinti tagállamban a megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolta,
8. a szakmai felelősségbiztosításra és a szakmai felelősséggel kapcsolatos minden más egyéni vagy csoportos védelmi formára vonatkozó részletes adatok.

Amennyiben a naptári év végén az adott személy az (1) bekezdéssel összhangban folytatni kívánja Németországban az üzletszeri adóügyi tanácsadási szolgáltatás nyújtását, a bejelentést évente be kell nyújtani. Ebben az esetben ismét be kell mutatni a 3. § (5) bekezdésében említett igazolást és a 3. § (8) bekezdése alapján szolgáltatandó adatokat.

[...]

12. Az adótanácsadásról szóló törvény 4. §-a így rendelkezik:

„Üzletszer adóügyi tanácsadásra jogosultak továbbá az alábbi személyek:

1. közjegyzők, a számukra engedélyezett tevékenységek keretében [...];
2. szabadalmi ügyvédek és szabadalmi ügyvédi irodák, a számukra engedélyezett tevékenységek keretében [...];
3. hatóságok és közjogi szervek, valamint a közjogi szervek és intézmények régióközi ellenőrző szervezetei, hatáskörük keretében;
4. harmadik személyek vagyonának, illetve fiduciárius jogviszony keretében rájuk bízott vagy biztosítékként átadott vagyonnak a kezelője, amennyiben e vagyonnal kapcsolatban adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtanak;
5. kereskedelmi tevékenységet folytató vállalkozók, amennyiben ügyfeleik részére az általuk végzett kereskedelmi tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó ügyben adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtanak;
6. szövetkezeti könyvvizsgáló szövetségek és egyéb szövetkezeti szövetségek, valamint szövetkezeti vagyonkezelők, amennyiben feladataik ellátása során a könyvvizsgáló szövetségek és egyéb szövetségek tagjai számára adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtanak;
7. szakmai érdekképviselőket vagy hasonló alapon létrejött egyesületeket, amennyiben feladataik ellátása során a tagjaik részére adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtanak; [...]
8. a mezőgazdasági termelők és erdőgazdálkodókat egyenlő arányban tartalmazó szakmai szövetségek vagy egyesületek, amelyek alapszabályuk értelmében tanácsadási szolgáltatást nyújtanak a mezőgazdasági és erdőgazdálkodási üzemek számára [...], amennyiben e szolgáltatást a »mezőgazdasági könyvelői iroda« cím viselésére feljogosított személyek útján nyújtják, és a szolgáltatás – az olyan másodlagos jövedelem kivételével, amelyre a mezőgazdasági termelők rendszerint szert tesznek – nem érinti az önálló vállalkozóként való munkavégzésből vagy az ipari vagy kereskedelmi tevékenységekből származó bevétel számítását;
9. a) szállítmányozó vállalkozások, feltéve hogy az Európai Unió más tagállamaival folytatott kereskedelemben részt vevő áruk vonatkozásában tanácsadási szolgáltatást nyújtanak a behozatali vámok vagy az áruk illetéki adóval kapcsolatos kezelése területén;
- b) egyéb ipari és kereskedelmi vállalkozások, amennyiben a vámkezeléssel kapcsolatos tanácsadási szolgáltatást nyújtanak a behozatali vámok ügyében;
- c) az a) és b) pontban említett vállalkozások, amennyiben a vállalkozók számára [...] adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtanak [...], és amennyiben a telephelyük a jelen törvény hatálya alá tartozó területen található, továbbá nem minősülnek kisvállalkozásnak [...] és nincsenek eltiltva az adóképviseleti tevékenység gyakorlásától [...];

10. munkáltatók, amennyiben munkavállalóik számára tanácsadási szolgáltatást nyújtanak a foglalkoztatásból származó jövedelem adózásával vagy a családi adókompenzációval kapcsolatos kérdésekben [...];

11. adófizet ket segít egyesületek, amennyiben tagjaik számára adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtanak [...];

12. belföldi befektetési társaságok, továbbá olyan személyek, társaságok és egyéb közös tulajdonok, akik/amelyek a t ke jövedelem jogosultjai nevében csoportos adó-visszatérítési kérelmeket nyújtanak be a t ke jövedelem-adó tekintetében [...];

12a. külföldi hitelintézetek, amennyiben a t ke jövedelem jogosultjai nevében csoportos adó-visszatérítési kérelmeket nyújtanak be a t ke jövedelem-adó tekintetében [...];

13. elismert aktuárius szakért k, amennyiben ügyfeleik számára a nyugdíjtartalék, a biztosítástechnikai tartalék, illetve a nyugdíj- és el takarékosági alapokba való befizetések számításával közvetlen kapcsolatban álló adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtanak;

[...]

15. a tartományi jogszabályok értelmében jogi személyiséggel rendelkező hatóságok [...] a feladataik keretében;

[...]”.

13. Az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-a így rendelkezik:

„(1) Az adótanácsadók, adóképvisele k és adótanácsadó társaságok a jelen törvény rendelkezéseivel összhangban nyújtanak üzletszer en tanácsadási szolgáltatást adóügyekben.

(2) Az adótanácsadókat és adóképvisele ket ki kell nevezni; e személyek szabadfoglalkozású tevékenységet folytatnak. Tevékenységük nem min sül ipar zésnek.

(3) Az adótanácsadó társaságokat el kell ismertetni. Az elismerés feltétele annak igazolása, hogy a társaság felel s vezet i adótanácsadók.”

II – Az alapeljárás tényállása

14. Az X-Steuerberatungsgesellschaft az Egyesült Királyság joga alá tartozó, egyesült királysági székhellyel és hollandiai, valamint belgiumi telephelyekkel rendelkező t ketársaság, amelynek tevékenységi köre gazdasági tanácsadás, adótanácsadás és könyvelés, és amelynek tagjai és ügyvezet i a Németországban lakó S és a Belgiumban lakó Y.

15. A társaság több, Németországban letelepedett megbízónak ad tanácsot adóügyekben, és képviseli ket adóügyi közigazgatási eljárásokban, jöllehet a társaság Németországban nem elismert adótanácsadó társaság az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-ának (3) bekezdése, valamint 49. és azt követ §-ai értelmében, és Y németországi adótanácsadói kinevezését 2000-ben visszavonták.

16. Az alapeljárás felperese igénybe veszi egy németországi székhelyű, irodai szolgáltatásokat nyújtó cég, az A Ltd szolgáltatásait, amelyet a felperes kézbesítési megbízottként jelölt meg, és amelynek irodahelyiségeiben Y a tevékenységeit folytatta.

17. A felperes közreműködött különösen a C Ltd társaság 2010. évi héabevallásának elkészítésében. Ugyanakkor a Finanzamt Hannover-Nord (Észak-Hannover adóhivatala) a 2012. március 12-i határozatával az adózás rendjéről szóló törvény 80. §-ának (5) bekezdése alapján elutasította a felperest mint a C Ltd képviselőjét azzal az indokolással, hogy a felperes nem jogosult adóügyekben üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást nyújtani.

18. A Finanzgericht (adóügyi bíróság) elutasította az alapeljárás felperese által e határozattal szemben benyújtott fellebbezést. Az említett hatóság egyrészt megerősítette, hogy a felperes nem jogosult adóügyekben üzletszerűen tanácsadási szolgáltatást nyújtani, másrészt hogy az átmeneti és alkalmi jellegű adóügyi tanácsadásnak az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-a szerinti feltételei sem állnak fenn, mivel az alapeljárás felperese nem intézett az említett rendelkezés (2) bekezdése szerinti követelményeknek megfelelő bejelentést a Hollandia tekintetében illetékes düsseldorfi adótanácsadó kamarához.

19. A kérdést elterjesztő bírósághoz benyújtott felülvizsgálati kérelmében az alapeljárás felperese arra hivatkozik, hogy a más tagállamban, a jelen esetben a Holland Királyságban letelepedett és ott jogszerűen adótanácsadói tevékenységet folytató szolgáltató számára nem tiltható meg, hogy e tagállamból a határ fizikai átlépése nélkül egy másik tagállamban, a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaságban letelepedett gazdasági szereplők részére nyújtsa szolgáltatásait, függetlenül attól, hogy az adótanácsadói tevékenység folytatása ez utóbbi országban bizonyos szakmák képviselői számára van fenntartva. A felperes a 2005/36 irányelv 5. cikkének, a 2006/123 irányelv 16. cikkének, az EUMSZ 56. cikknek, valamint a belső piacon az információs társadalommal összefüggő szolgáltatások, különösen az elektronikus kereskedelem, egyes jogi vonatkozásairól szóló, 2000. június 8-i 2000/31/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv („Elektronikus kereskedelemről szóló irányelv”)(5) 3. cikkének a megsértésére hivatkozik.

III – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések és a Bíróság eljárási eljárás

20. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a 2005/36/EK irányelv 5. cikkével a szabad szolgáltatásnyújtás korlátozása olyan esetben, amelyben az egyik tagállam jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság a letelepedési helye szerinti tagállamban, amelyben nincs szabályozva az adótanácsadói tevékenység, adóbevallást készít egy másik tagállambeli, szolgáltatást igénybe vevő személynek, és megküldi azt az adóhatóságnak, és a másik tagállamban nemzeti rendelkezések írják elő, hogy az adótanácsadó társaságot az üzletszerű adóügyi tanácsadásra való jogosultság megszerzéséhez el kell ismertetni, és a társaság felelős vezetőinek adótanácsadóknak kell lenniük?

2) Eredményesen hivatkozhat-e az adótanácsadó társaság az első kérdésben ismertetett körülmények között a 2006/123/EK irányelv 16. cikkének (1) és (2) bekezdésére, mégpedig attól függetlenül, hogy a két tagállam közül melyikben nyújtja a szolgáltatást?

3) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 56. cikket, hogy azzal az első kérdésben ismertetett körülmények között ellentétes a szolgáltatásnyújtás szabadságának a szolgáltatást igénybe vevő személy tagállamában alkalmazandó rendelkezések általi korlátozása, ha az adótanácsadó társaság nem abban a tagállamban telepedett le, mint a szolgáltatást igénybe vevő személy?”.

21. Elzetes döntéshozatalra utaló határozatában a kérdést elterjesztő bíróság kifejtette, hogy szükségesnek tartja a Bíróság állásfoglalását abban a kérdésben, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal a szolgáltatásnyújtás szabadságának olyan nemzeti rendelkezések általi korlátozása, amelyek elírják, hogy csak olyan személyek és egyesületek nyújthatnak tanácsadási szolgáltatást üzletszerűen adóügyekben, akik/amelyek erre fel vannak jogosítva, valamint hogy az adótanácsadó társaságot az adóügyi tanácsadásra való jogosultság megszerzéséhez el kell ismertetni, és a társaság felelős vezetőinek adótanácsadóknak kell lenniük.

22. Emellett pontosította, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatára tekintettel a kérdés elterjesztésének nem akadálya, hogy az alsóbb fokú bíróság még nem határozott abban a kérdésben, hogy az alapeljárás felperese a letelepedés szerinti tagállamban nyújtotta-e ténylegesen az alapügyben szóban forgó szolgáltatást, vagy pedig a szolgáltatás igénybevétele szerinti tagállamban letelepedett társaságnak kell tekinteni.

23. Az alapeljárás felperese és alperese, a német és a holland kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő, illetve szóbeli észrevételeket tett a 2015. május 13-i nyilvános tárgyaláson, amelyekben a Bíróság kérésének megfelelően a harmadik kérdésre helyezték a hangsúlyt.

IV – A Bírósághoz benyújtott észrevételek

A – Az első kérdésről

24. A kérdést elterjesztő bíróság az elzetes döntéshozatalra utaló határozatában kétségeinek adott hangot a 2005/36 irányelv alapeljárás tényállására való alkalmazhatóságával kapcsolatban. Először is úgy tartja, hogy ez az irányelv kizárólag az állampolgárookra alkalmazandó, a társaságokra azonban – a nevükben eljáró személyek kivételével – nem. Másodszor, a 2005/36 irányelv 5–9. cikkét az 5. cikk (2) bekezdésének megfelelően csak akkor kell alkalmazni, ha a szolgáltatásnyújtó az (1) bekezdésben említett szakma átmeneti és alkalmi jellegű gyakorlása céljából megy a fogadó tagállam területére. Végül, harmadszor, arra vár választ, hogy a 2005/36 irányelv 5. cikkének hatálya kiterjed-e a valamely társaság által a letelepedés szerinti tagállamból – ahol a gyakorolt szakma nincs szabályozva – kiindulóan egy másik tagállamba – ahol a szakma gyakorlása a 2005/36 irányelv 3. cikkének (1) bekezdésének a) pontja értelmében szakmai képesítéssel való rendelkezéshez van kötve – irányulóan nyújtott szolgáltatásokra.

25. Az alapeljárás felei és az észrevételeket benyújtó érdekeltek, továbbá a Bizottság azzal érvel, hogy a 2005/36 irányelv nem alkalmazandó az alapeljárásban. ⁽⁶⁾

26. Az alapeljárás alperese és a Bizottság, valamint a német kormány másodlagosan továbbá arra hivatkozik, hogy a 2005/36 irányelv 5. cikke maga után vonja a szolgáltatásnyújtónak a fogadó tagállamba irányuló helyváltoztatását. Márpedig az

alapügyben nem került sor tényleges határátlépésre, mivel az alapeljárás felperese Hollandiában található telephelyén nyújtotta a szolgáltatásait német ügyfelei számára.

27. A német és a holland kormány álláspontja szerint a 2005/36 irányelv személyi hatálya nem terjed ki a tényállásra. Ez az irányelv ugyanis csak azokra a helyzetekre alkalmazandó, ahol a jellegükénél fogva csak természetes személyek által megszerezhető képzéssel vagy szakmai tapasztalattal való rendelkezés követelményéről van szó. Márpedig az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdés kizárólag az adótanácsadó társaság, nem pedig a nevében eljáró személyek tevékenységére vonatkozik.

28. A német kormány hozzáfűzi, hogy az alapeljárás alperesének döntése semmiképpen nem ellentétes a 2005/36 irányelvvvel, mivel az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-ában foglalt követelmények megfelelnek az említett irányelv 7. cikke (2) bekezdésének b)–d) pontjában foglaltaknak, miszerint a tagállamok az első alkalommal történő szolgáltatásnyújtáskor megkövetelhetik annak igazolását, hogy a szolgáltatásnyújtó az érintett tevékenységek gyakorlása céljából jogszerűen letelepedett valamely tagállamban, valamint hogy szakmai képesítéssel rendelkezik.

B – A második kérdésről

29. Elzetes döntéshozatalra utaló határozatában a kérdést elterjesztő bíróság kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy az alapeljárás felpereséhez hasonló adótanácsadó társaság abban az esetben is hivatkozhat-e a 2006/123 irányelv 16. cikkére – amely biztosítja a szolgáltatók jogát, hogy a szolgáltatást nyújthassanak a letelepedési helyük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban –, amikor az adótanácsadói tevékenység a letelepedés szerinti tagállamban nincs szabályozva, a fogadó tagállamban viszont igen. A kérdést elterjesztő bíróság e tekintetben megjegyzi, hogy ha egy ilyen társaság a letelepedés szerinti tagállamban nyújtja szolgáltatásait, úgy azok nem tartoznak a 2006/123 irányelv 16. cikkének hatálya alá, míg ha e szolgáltatásokat azok igénybevevőinek tagállamában nyújtják, akkor azokra a 2006/123 irányelv 17. cikkének 6. pontjában említett, szolgáltatásnyújtási szabadságtól való eltérés vonatkozik.

30. Az alapeljárás alperese, valamint a német kormány és a Bizottság úgy véli továbbá, hogy a 2006/123 irányelv – a kérdést elterjesztő bíróság által kifejtett indokok miatt – nem alkalmazandó az alapeljárásban. (7)

31. A holland kormány ugyanakkor ezzel ellentétes álláspontot képvisel. Mindenekelőtt megjegyzi, hogy a 2005/36 irányelv nem zárja ki a 2006/123 irányelv alkalmazását, mivel az elzetes döntés nem alkalmazandó az adótanácsadó társaságokkal szemben elterjesztett követelményekre. Ezek után a 2006/123 irányelv (33) preambulumbekzdésére utalva hangsúlyozza, hogy a távolról nyújtott szolgáltatások ezen irányelv hatálya alá tartoznak. A 2006/123 irányelv 16. cikkének hatálya kiterjed a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett szolgáltatók által nyújtott szolgáltatásokra, függetlenül attól, hogy magát a tevékenységet melyik tagállamban gyakorolják. Végül úgy véli, hogy az elismerési feltétel, amelyhez a német szabályozás az adótanácsadói tevékenység gyakorlását köti, a társaság ügyvezető testületének összetételére vonatkozik, és nem minősül olyan követelménynek, amely egy tevékenységet bizonyos szakmának tart fenn a 2006/123 irányelv 17. cikkének 6. pontja értelmében, mivel ez utóbbi rendelkezést mint eltérést megszorítóan kell értelmezni.

32. Következésképpen úgy véli, hogy a német szabályozás csak akkor egyeztethető össze a 2006/123 irányelvvel, ha e szabályozás hátrányos megkülönböztetéstől mentes, valamint az irányelv 16. cikkében említett négy igazolás egyikének tekintetében szükséges és arányos, aminek a meghatározása a kérdést elterjesztő bíróság feladata. Mindezekből levonja továbbá azt a következtetést, hogy nem szükséges válaszolni az elzeteles döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésre.

C – A harmadik kérdésre

33. A kérdést elterjesztő bíróság az elzeteles döntéshozatalra utaló határozatában megjegyzi, hogy jóllehet a német szabályozás különbségtétel nélkül alkalmazandó valamennyi adótanácsadó társaságra, ettől még a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását képezi, amennyiben kizárja, hogy egy másik tagállam jogszabályai alapján létrehozott és ebben a tagállamban székhellyel rendelkező olyan társaság, amelynek felelőse vezetői azonban nem adótanácsadók, elismerést szerezzen és üzletszerű adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtson Németországban. Álláspontja szerint ugyanakkor ezt a szabályozást közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolhatják, amely közérdek a jelen esetben az adójogszabályok betartásához és az adókikerülés megelőzéséhez, továbbá a fogyasztóvédelemhez kapcsolódik. E szabályozás célja ugyanis annak biztosítása, hogy az adófizetők szakszerű tanácsadásban részesüljenek adóügyi kötelezettségeik teljesítése során, valamint védelmet élvezzenek azon károkkal szemben, amelyek a német adójog összetett kérdésében az elírt szakmai képesítéssel vagy személyes végzettséggel nem rendelkező személyek által számukra nyújtott tanácsadásból fakadóan keletkezhetnek.

34. A német kormány szerint – feltételezve, hogy az alapügyre nem a 2005/36 irányelv, hanem következésképpen az EUMSZ 56. cikk alkalmazandó – az elzeteles döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésre nemleges választ kell adni. A kérdést elterjesztő bírósághoz hasonlóan úgy véli, hogy a német szabályozás az EUMSZ 56. cikkben biztosított szabad szolgáltatásnyújtás korlátozását képezi, amely korlátozást azonban az általa felhívott, közérdeken alapuló kényszerítő indokok igazolják, továbbá e korlátozás nem haladja meg az elérni kívánt célok megvalósításához szükséges mértéket.

35. Hangsúlyozza, hogy a hivatkozott, közérdeken alapuló kényszerítő indokokat összességükben kell figyelembe venni, mivel ezek az indokok a szolgáltatások igénybevevőinek, valamint általánosabban a fogyasztóknak és végeredményben a közösségnek a védelméhez is hozzájárulnak. Hozzáteszi, hogy az adóügyi tanácsadást igénybevevő adófizetők maguk viselik az adott esetben elkövetett hibák – akár büntetőjogi – következményeit.

36. A Bizottság lényegében arra hivatkozik, hogy a német szabályozás az EUMSZ 56. cikk szerinti szolgáltatásnyújtási szabadság korlátozását képezi, amennyiben az adótanácsadói tevékenység gyakorlását az érintett személy bizonyos szakmai képesítésekkel való rendelkezésétől függően közigazgatási engedély kibocsátásához köti.

37. Elismeri, hogy ezt a szabályozást a kérdést elterjesztő bíróság által említett, közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolhatja – amely ok a fogyasztóvédelemhez és konkrétan az adófizetők azon károkkal szembeni védelméhez fűződő jogos érdekekhez kapcsolódik, amelyek a német adójog összetett kérdésében a kellő képesítéssel nem rendelkező személyek által nyújtott tanácsadásból fakadóan keletkezhetnek –, azonban úgy véli, hogy a szabályozás nem alkalmas az elérni kívánt cél megvalósításának koherens és

szisztematikus biztosítására, és mindenképpen meghaladja az e védelem biztosításához szükséges mértéket.

V – Elemzés

A – Az els kérdésről

38. Az alapeljárás alperese és az észrevételeket benyújtó érdekeltek a kérdést elterjeszt bíróság által kifejezett kételyekkel összhangban mindannyian úgy vélik, hogy a 2005/36 irányelv nem alkalmazandó az alapeljárásra, és – mivel a jogi személyek természetüknél fogva nem rendelkezhetnek szakmai képesítéssel és nem szerezhetnek szakmai gyakorlatot – vagy az irányelv személyi hatályának hiányára, vagy – az alapeljárásban szóban forgó szolgáltatásnyújtó határátlépésének hiányában – a tárgyi hatály hiányára hivatkoznak.

39. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2005/36 irányelv biztosítja a más tagállambeli állampolgárok – azaz a természetes személyek – által egy vagy több tagállamban szerzett szakmai képesítések elismerését az irányelv hatálya alá tartozó szabályozott szakmák valamely másik tagállamban való gyakorlásának megkezdése, illetve gyakorlása céljából.

40. Márpedig a kérdést elterjeszt bíróság első kérdése kifejezetten csak az alapeljárás felperesének, azaz egy olyan adótanácsadó társaságnak a tevékenységére vonatkozik, amely a letelepedés szerinti tagállamban adóbevallást készít a szolgáltatást igénybe vevő, másik tagállamban honos személy számára, és nem pedig az e társaságot irányító, vezető vagy e társaság által alkalmazott természetes személyek tevékenységére irányul.

41. Ezért ténylegesen úgy tekinthető, hogy szigorúan e szemszögből tekintve az első kérdésre nemleges választ kell adni, mivel a 2005/36 irányelv nem hívható fel egy adótanácsadó társaság, azaz egy jogi személy szolgáltatásnyújtási szabadságának korlátozásával szemben.

42. Ezzel együtt azonban önmagában e tényből nem vonható le olyan következtetés, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet nem tartozik a 2005/36 irányelv hatálya alá.

43. Ugyanis az első kérdés megszorító megfogalmazásán és a kérdést elterjeszt bíróság által is megfogalmazott kételyeken felül rá kell mutatni arra, hogy az alapeljárásban szóban forgó német szabályozás elismerési kötelezettséghez köti az üzletszerű adóügyi tanácsadás valamely adótanácsadó társaság általi gyakorlását Németországban (az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-ának (3) bekezdése), maga az elismerés pedig azon feltétel teljesülésétől függ, hogy az említett társaság felelős vezetői adótanácsadók, azaz természetes személyek legyenek, akiket ki kell nevezni (az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-ának (2) bekezdése), és e kinevezés maga az adótanácsadói vizsga letételéhez vagy a vizsga letétele alóli mentesüléshez van kötve (az adótanácsadásról szóló törvény 35. §-ának (1) bekezdése).

44. Márpedig Németországban az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység a 2005/36 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett, „Németországban szabályozott szakma” fogalmába tartozik,⁽⁸⁾ az adótanácsadói kinevezés feltételei pedig az ezen irányelv 3. cikke (1) bekezdésének b) pontja és 11. cikke a) pontjának i. alpontja⁽⁹⁾ értelmében vett „szakmai képesítés” fogalmába tartoznak.

45. Ezért nem zárható ki, hogy a német szabályozás követelményei a szakmai képesítések elismerésének a 2005/36 irányelv által létrehozott általános rendszere hatálya alá tartoznak.

46. A kérdést el terjeszt bíróság ugyanakkor nem nyújtott a Bíróság számára tájékoztatást azon szakmai képesítésekről, amelyekkel az alapeljárás felperesének társasági tagjai, ügyvezetői vagy munkavállalói rendelkeznek. E bíróság lényegében annak megjelölésére szorítkozik, hogy Y németországi adótanácsadói kinevezését 2000-ben visszavonták.

47. Mindenesetre, amint arra a kérdést el terjeszt bíróság, valamint az alapeljárás alperese és a Bizottság rámutatott, a szakmai képesítések elismerésének a 2005/36 irányelv által létrehozott rendszere csak akkor alkalmazandó a szolgáltatásnyújtásra, ha az a szolgáltatásnyújtónak a fogadó tagállamba irányuló helyváltoztatásával jár együtt.⁽¹⁰⁾

48. Márpedig a Bíróság nem rendelkezik azokkal a tényállásbeli elemekkel, amelyek révén megállapíthatná, hogy az alapeljárás körülményei ezen esetkörbe tartoznak-e.

49. Ugyanis, amint arra a kérdést el terjeszt bíróság maga is rámutatott, az alsóbb fokú bíróság még nem állapította meg, hogy az alapeljárás felperesének ügyvezetői a szóban forgó üzletszerző adóügyi tanácsadási tevékenységet a társaság letelepedési helye szerinti tagállamban vagy a fogadó tagállamban – vagyis Németországban, az A Ltd társaság helyiségeiben – gyakorolták-e.⁽¹¹⁾

50. E körülmények között úgy vélem, hogy a Bíróság nem adhat hasznos választ a kérdést el terjeszt bíróság által feltett első, a 2005/36 irányelv értelmezésére vonatkozó kérdésre, következésképpen azt elfogadhatatlannak kell nyilvánítani.

B – A második kérdésről

51. Az alapeljárásban részt vevő felek és az észrevételeket benyújtó érdekelt többsége arra hivatkozik továbbá, hogy az alapeljárásra a 2006/123 irányelv sem alkalmazandó, és így az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás kizárólag az EUMSZ 56. cikk rendelkezéseinek a hatálya alá tartozik.

52. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/123 irányelv 17. cikkének 6. pontja pontosítja, hogy az irányelv 16. cikke, amelynek (1) bekezdése biztosítja „a szolgáltatók jogát, hogy szolgáltatást nyújthassanak a letelepedési helyük szerinti tagállamtól eltérő tagállamban”, nem alkalmazandó többek között a „szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamok azon követelményeire, amelyek egy tevékenységet bizonyos szakmának tartanak fenn”.

53. Márpedig, amennyiben az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-a az alapügy felpereséhez hasonló társaság üzletszerző adóügyi tanácsadási tevékenységének gyakorlását elismerési kötelezettséghez köti, amely magában foglalja, hogy a társaság felelős vezetői adótanácsadók legyenek, a német szabályozást úgy kell tekinteni, hogy az a 2006/123 irányelv 17. cikkének 6. pontja szerinti eltérés hatálya alá tartozik.⁽¹²⁾

54. Mivel így nem alkalmazandó a 2006/123 irányelv 16. cikke, az nem hívható fel az olyan tagállami szabályozással szemben, amely ily módon akadályozza az alapügyben szereplő hasonló társaság szolgáltatásnyújtását a Németországban honos ügyfelei számára,

legyen szó akár a hollandiai telephelyéről, akár az esetleges másodlagos németországi telephelyéről kiindulón nyújtott szolgáltatásokról.(13)

55. Következésképpen a német szabályozást az EUM-Szerződés rendelkezéseinek, különösen a szolgáltatásnyújtási szabadság EUMSZ 56. cikkben rögzített elve vonatkozásában kell megvizsgálni,(14) és éppen ez a tárgya az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésnek.

C – A harmadik kérdésről

1. Az EUMSZ 56. cikk alkalmazhatóságáról

56. Először is meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban szóban forgó tényállás valóban az EUMSZ 56. cikk hatálya alá tartozik, mivel az alapeljárás felperese által nyújtott szolgáltatások vitathatatlanul az e rendelkezés értelmében vett szolgáltatásoknak minősülnek.

57. Kétségtelen, hogy a kérdést előterjesztő bíróság jelezte, hogy a Finanzgericht által tett megállapítások nem elégségesek annak meghatározásához, hogy az A Ltd társaság üzlethelyiségeiben való állandó jelenléte alapján az alapeljárás felperese Németországban letelepedettnek tekinthető-e, és így alkalmazhatók-e rá a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések.

58. Az is igaz azonban, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a kifejezetten az EUMSZ 56. cikk értelmezésére irányuló harmadik kérdése határozottan egy olyan adótanácsadó társaság helyzetére vonatkozik, amely a letelepedés szerinti tagállamban adóbevallást készít egy másik tagállambeli igénybevevő számára, és a bevallást e másik tagállam adóhatóságának küldi meg.(15) A kérdés tehát arra az esetre vonatkozik, amikor a szolgáltató letelepedés szerinti tagállama eltér az említett szolgáltatások igénybevevőjének tagállamától.

59. E következtetésen semmiképpen nem változtat az a körülmény, hogy az alapeljárás felperese a tevékenység folytatása során bizonyos jelenléttel rendelkezett a szolgáltatások igénybevevőjének tagállamában, és a tevékenység ezáltal nem pusztán alkalmi és átmeneti, hanem ismétlődő és tartós jellegű.

60. Az EUMSZ 57. cikk harmadik bekezdése ugyanis pontosítja, hogy a szolgáltatást nyújtó személy a szolgáltatásnyújtás érdekében tevékenységét ideiglenesen a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban is folytathatja az ezen állam saját állampolgáira irányadó feltételek szerint. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy amíg e tagállamban e tevékenység gyakorlása átmeneti jellegű, addig az említett szolgáltató továbbra is a szolgáltatásokra vonatkozó fejezet rendelkezéseinek hatálya alá tartozik, azzal, hogy ezen alkalmi jelleget nemcsak a szolgáltatásnyújtás időtartama, hanem gyakorisága, rendszeressége és folytonossága alapján kell megállapítani.(16)

61. Márpedig e tevékenység ideiglenes jellege semmiképpen nem jelenti azt, hogy a szolgáltató a fogadó tagállamban ne alakíthatna ki bizonyos infrastruktúrát – például irodát vagy helyiséget –, amennyiben ez az adott szolgáltatás nyújtásához szükséges.(17)

62. A Bíróság emellett kimondta, hogy a „szolgáltatás” fogalma egészen eltérő jellegű szolgáltatásokat foglalhat magában, beleértve olyan szolgáltatásokat is, amelyeknek a

nyújtása hosszabb időtartamra, akár több évre is kiterjed, és éppúgy olyanokat is, amelyeket egy másik tagállamban letelepedett gazdasági szereplő többé-kevésbé gyakran vagy rendszeresen, akár hosszabb időszakra kiterjedően nyújt az egy vagy több másik tagállamban letelepedett személyek számára, például ellenszolgáltatás fejében nyújtott tanácsadói vagy tájékoztatói szolgáltatásokat.(18)

2. A korlátozás fennállásáról

63. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kiderül, hogy az EUMSZ 56. cikk nemcsak a szolgáltatást nyújtó személyekkel szemben az állampolgársága, vagy azon körülmény alapján alkalmazott minden hátrányos megkülönböztetés eltörlését követeli meg, hogy más tagállamban telepedett le, mint amelyben a szolgáltatást nyújtania kell, hanem ugyanúgy valamennyi korlátozás megszüntetését akkor is, ha azok különbségtétel nélkül vonatkoznak a nemzeti és az egyéb tagállamokból származó szolgáltatásnyújtókra, amennyiben azok akadályozzák, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik egy másik olyan tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtó szolgáltatásait, ahol az jogszerűen nyújt hasonló szolgáltatásokat.(19)

64. A jelen esetben az alapeljárás felperese az Egyesült Királyság jogszabályai alapján létrehozott adótanácsadó társaság, amely jogszerűen gyakorolja adótanácsadói tevékenységét a Holland Királyságban, amely tagállamban e tevékenység nincs szabályozva.

65. A német szabályozás előírja, hogy valamely adótanácsadó társaság, amely Németországban jogosultságot szerezhet üzletszerű adóügyi tanácsadói szolgáltatás nyújtására,(20) csak azzal a feltétellel gyakorolhatja a tevékenységét, hogy Németországban korábban elismerést nyert,(21) ami feltételezi, hogy a társaság felelős vezetői adótanácsadók, azaz olyan személyek, akik adótanácsadói vizsgát tettek, vagy mentesültek e vizsga letétele alól.(22)

66. A német szabályozás így előzetes engedélyezési rendszerhez köti az üzletszerű adóügyi tanácsadói tevékenység valamely adótanácsadó társaság általi gyakorlását, magának az engedélynek a megszerzését pedig a társaság vezető tisztségviselőinek megfelelő szakmai képzéséhez köti.

67. A szabályozás ezáltal akadályozza, hogy a másik tagállamban – ahol a nem szabályozott tevékenységet jogszerűen folytatják – letelepedett adótanácsadó társaság Németországban nyújthassa szolgáltatásait, és ezáltal az EUMSZ 56. cikk szerinti szolgáltatásnyújtási szabadság korlátozását képezi. A német szabályozás annál is inkább elfogadhatatlan, hogy korlátozó jellege fokozottan érvényesül akkor, amikor az alapügyhöz hasonlóan a szolgáltató a saját tagállamában, helyváltoztatás nélkül nyújt szolgáltatásokat.(23)

68. Kétségtelen, hogy a német szabályozás arról is rendelkezik, hogy azok a személyek, akik szakmai szempontból más olyan tagállamban telepedtek le, ahol jogosultak üzletszerű adóügyi tanácsadói szolgáltatás nyújtására, Németországban is jogosultságot szerezhetnek e tevékenység átmeneti és alkalmi jellegű gyakorlására, amely jogosultság terjedelme a letelepedés szerinti tagállamban fennálló jogosultság terjedelméhez igazodik. A tevékenységet nem szabályozó tagállamban letelepedett személyek kizárólag akkor folytathatják e tevékenységet, ha a szakmát a megelőző tíz év folyamán legalább két évig gyakorolták,(24) továbbá a tevékenység megkezdését megelőzően az előírt adatokat tartalmazó írásos bejelentést tesznek az illetékes szervnek.(25)

69. E tekintetben ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy a kérdést el terjeszt bíróság pontosította, hogy nem teljesültek az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-ában meghatározott, az adóügyi tanácsadási szolgáltatás német területen való alkalmi jelleg nyújtásának feltételei, mivel ez a rendelkezés csak azokra a szolgáltatásokra terjed ki, amelyeket valamely társaság egy másik tagállamban nyújt, anélkül hogy a társaság nevében eljáró személyek belépnének Németország területére.

3. A korlátozás igazolásáról

70. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azon tagállami rendelkezések, amelyek alkalmasak arra, hogy zavarják vagy kevésbé vonzóvá tegyék a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlását, kizárólag azzal a feltétellel fogadhatók el, hogy közérdekű célt szolgálnak, alkalmasak e célok megvalósításának biztosítására, és nem haladják meg az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket.(26)

71. A német kormány a jelen esetben a fogyasztóvédelemre, pontosabban az adó-tanácsadási szolgáltatások igénybevevőinek védelmére, továbbá az adóellenőrzések hatékonyságára, és ehhez kapcsolódóan az adókikerülés megelőzésének szükségességére hivatkozik. Konkrétabban, e kormány szerint a német szabályozásnak a jogosultság megszerzésével, továbbá a szakmai képzéssel és tapasztalattal kapcsolatos követelményeit – a német adójog összetettségére tekintettel – az adó-tanácsadási szolgáltatások igénybevevőinek téves tájékoztatással és az ebből eredő – különösen büntető jogi – következményekkel szembeni szükséges védelme, továbbá általánosabban az adóügyi kötelezettségeik adófizetők általi megfelelő teljesítése, és ezáltal az adóbevétel-kiesés mérséklése igazolja.

72. E tekintetben először is meg kell jegyezni, hogy amint arra a kérdést el terjeszt bíróság rámutatott, a német szabályozás a letelepedés helye szerinti tagállamtól függetlenül az adó-tanácsadási szolgáltatásokat nyújtó valamennyi személyre – köztük az adótanácsadó társaságokra is – alkalmazandó. A szabályozás tehát különbségtétel nélkül alkalmazandó, igazolására pedig közérdeken alapuló kényszerítő indokok alapján kerülhet sor,(27) feltéve ugyanakkor, hogy a szóban forgó érdeket nem védik a szolgáltatóra a letelepedése szerinti tagállamban vonatkozó szabályok.(28) Ez a helyzet áll fenn az alapeljárásban is, mivel Hollandiában nincs szabályozva az adóügyi tanácsadási tevékenység.

73. Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elismerte, hogy a fogyasztók és a szolgáltatások igénybevevőinek védelme olyan, közérdeken alapuló kényszerítő indoknak minősül, amely igazolhatja a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását.(29)

74. Jóllehet az adóbevétel-kiesés mérséklésének szükségessége önmagában nem alkalmas a szolgáltatásnyújtási szabadság korlátozásának igazolására,(30) el kell ismerni, hogy a német kormány által elsődlegesen hivatkozott cél, azaz az adóügyi tanácsadási szolgáltatások igénybevevőinek a téves tájékoztatással és annak – különösen büntető jogi – következményeivel szembeni védelme, amely a német jog összetettségét a szakmai képzéssel és tapasztalattal kapcsolatos követelmények útján kívánja ellensúlyozni, olyan közérdekű célnak minősül, amely igazolhatja a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását.

75. Ugyanakkor az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a hivatkozott, az adóügyi tanácsadási szolgáltatásokat igénybevevők védelmével kapcsolatos, közérdeken alapuló

kényszerít indok csak akkor igazolhatja a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását, ha alkalmas a cél megvalósítására, és nem lépi túl az annak eléréséhez szükséges mértéket.

76. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely nemzeti szabályozás csak akkor alkalmas az említett cél megvalósításának biztosítására, ha azt koherens és szisztematikus módon kívánja elérni, aminek a vizsgálata a kérdést el terjeszt bíróság feladata.(31)

77. Érdemes azonban megjegyezni, hogy az adótanácsadásról szóló törvény 4. §-ában foglalt felsorolás számos olyan személyt tartalmaz, akik anélkül jogosultak üzletszer adóügyi tanácsadásra, hogy az el zetes közigazgatási engedélyezési rendszer vagy az adótanácsadó társaságok vezet tisztségvisel ire vonatkozó szakmai képzési követelmények hatálya alá tartoznának.(32)

78. E személyek között találjuk különösen a közjegyz ket és a szabadalmi ügyvédeket, a harmadik személyek vagyonának kezel it, a kereskedelmi tevékenységet folytató vállalkozókat, a szakmai érdekképviselőket vagy egyesületeket, az adófizet ket segítő egyesületeket, a munkáltatókat, vagy akár a belföldi befektetési társaságokat, a külföldi hitelintézeteket és az elismert aktuárius szakért ket, amely személyekben közös, hogy f tevékenységük keretében – nyilvánvalóan járulékos jelleggel – adótanácsadás nyújtásával is foglalkozhatnak.

79. E körülmények között nehezen védhet a német kormány azon álláspontja, amely szerint a német szabályozás az adótanácsadó társaságok felel s vezet ire vonatkozó szakmai képzési követelmények révén koherens és szisztematikus módon védi az üzletszer adóügyi tanácsadási szolgáltatások igénybevev it.

80. Jóllehet az állandó ítélkezési gyakorlatból kit nik, hogy a diplomák kölcsönös elismerésér l szóló irányelv által nem szabályozott esetekben a tagállamok a fogyasztóvédelem érdekében továbbra is szabadon szabályozhatják bizonyos tevékenységek területükön való gyakorlását, és következésképpen meghatározhatják az ehhez szükséges dipomákat, ismereteket, képesítéseket vagy szakmai tapasztalatot, az említett tevékenység más tagállambeli állampolgárok általi folytatása esetén azonban mindenképpen figyelembe kell venniük az e másik tagállamban szerzett címeket és tapasztalatot, és azokat össze kell vetniük a nemzeti szabályozás által megkövetelt ismeretekkel és képesítésekkel.(33)

81. Márpedig a német szabályozás nem rendelkezik annak lehet ségér l, hogy az üzletszer adóügyi tanácsadási szolgáltatások nyújtásának valamely adótanácsadó társaság számára való engedélyezésekor figyelembe vegyék a társaságot irányító vagy vezet személyeknek, vagy akár e társaság munkavállalóinak ismereteit vagy szakmai tapasztalatát, és ezért e szabályozás a Bizottság által hivatkozottnak megfelelő en meghaladja az említett szolgáltatások igénybevev inek védelméhez szükséges mértéket.

82. Következésképpen úgy vélem, hogy a kérdést el terjeszt bíróság el zetes döntéshozatalra el terjesztett harmadik kérdésére azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljárásban szerepl höz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az üzletszer adóügyi tanácsadási tevékenységet az adótanácsadó társaság elismerésével és felel s vezet inek adótanácsadói kinevezésével kapcsolatos kötelezettséghez köti, amennyiben e tevékenység nincs szabályozva abban a másik tagállamban, ahol e társaság jogszer en letelepedett.

VI – Végkövetkeztetések

83. Az el z ekben kifejtettek alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdéseit az alábbiak szerint válaszolja meg:

„Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljárásban szerepl höz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az üzletszer adóügyi tanácsadási tevékenységet az adótanácsadó társaság elismerésével és felel s vezet inek adótanácsadói kinevezésével kapcsolatos kötelezettséghez köti, amennyiben e tevékenység nincs szabályozva abban a másik tagállamban, ahol e társaság jogszer en letelepedett”.

[1](#) – Eredeti nyelv: francia.

[2](#) – HL L 255., 22. o.

[3](#) – HL L 376., 36. o.

[4](#) – BGBl. 1975 I, 2735. o.

[5](#) – HL L 178., 1. o., magyar nyelv különkiadás 13. fejezet, 25. kötet, 399. o.

[6](#) – Az alapeljárás felperese – aki kifogásolja, hogy a kérdést el terjeszt bíróság nem nyújtotta be az általa javasolt kérdéseket –, nem terjesztett el észrevételeket az el zetes döntéshozatalra el terjesztett els kérdésr l.

[7](#) – Az alapeljárás felperese nem nyújtott be észrevételeket az el zetes döntéshozatalra el terjesztett második kérdésr l.

[8](#) – Lásd: Rubino-ítélet (C-586/08, EU:C:2009:801, 23–25. pont); Peñarroja Fa ítélet (C-372/09 és C-373/09, EU:C:2011:156, 27–32. pont).

9 – Megállapítható továbbá, hogy 32. §-ának (2) bekezdésében az adótanácsadásról szóló törvény pontosítja, hogy az adótanácsadók szabadfoglalkozású tevékenységet folytatnak, míg a 2005/36 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy az irányelvet a szabadfoglalkozásúakra is alkalmazni kell.

10 – Lásd még ebben az értelemben különösen: Berthoud, F., „La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE”, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, 2. sz., 137. o., 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*, 2013. március, 720. sz. kötet, 227. o.; lásd még a http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_hu.pdf internetes oldalon: „Felhasználói útmutató a 2005/36/EK irányelvhez”, 14. pont.

11 – Lásd: a jelen indítvány 16. és 22. pontja.

12 – Lásd továbbá ebben az értelemben a http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_hu.pdf internetes oldalon: „Kézikönyv a szolgáltatási irányelv végrehajtásáról”, Kiadóhivatal 2007, 45. o.

13 – Lásd a 2006/123 irányelv 17. cikkének 11. pontjához hasonlóan: OSA-ítélet (C-351/12, EU:C:2014:110, 65. és 66. pont).

14 – Lásd: Konstantinides-ítélet (C-475/11, EU:C:2013:542, 43. pont).

15 – Lásd: Bond van Adverteerders és társai ítélet (352/85, EU:C:1988:196, 15. pont); Distribuidores Cinematográficos ítélet (C-17/92, EU:C:1993:172, 11. pont); OSA-ítélet (C-351/12, EU:C:2014:110, 68. pont).

16 – Lásd: Schnitzer-ítélet (C-215/01, EU:C:2003:662, 27. és 28. pont).

17 – Lásd: Gebhard-ítélet (C-55/94, EU:C:1995:411, 27. pont); Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-131/01, EU:C:2003:96, 22. pont); Schnitzer-ítélet (C-215/01, EU:C:2003:662, 28. pont).

[18](#) – Schnitzer-ítélet (C-215/01, EU:C:2003:662, 30. pont).

[19](#) – Lásd: Bizottság kontra Belgium ítélet (C-577/10, EU:C:2012:814, 38. pont); Konstantinides-ítélet (C-475/11, EU:C:2013:542, 44. pont).

[20](#) – Lásd: az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-a.

[21](#) – Lásd: az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-ának (3) bekezdése.

[22](#) – Lásd: az adótanácsadásról szóló törvény 35. §-a (1) bekezdésének első mondata.

[23](#) – Lásd: Säger-ítélet (C-76/90, EU:C:1991:331, 13. pont).

[24](#) – Lásd: az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-ának (1) bekezdése.

[25](#) – Lásd: az adótanácsadásról szóló törvény 3a. §-ának (2) bekezdése.

[26](#) – Lásd: Konstantinides-ítélet (C-475/11, EU:C:2013:542, 50. pont).

[27](#) – Lásd különösen: Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, 47. pont); Läärä és társai (C-124/97, EU:C:1999:435, 31. pont).

[28](#) – Lásd különösen: Säger-ítélet (C-76/90, EU:C:1991:331, 15. pont); Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-131/01, EU:C:2003:96, 28. pont); Peñarroja Fa ítélet (C-372/09 és C-373/09, EU:C:2011:156, 54. pont).

[29](#) – Lásd különösen: Bizottság kontra Franciaország ítélet (220/83, EU:C:1986:461, 20. pont); Säger-ítélet (C-76/90, EU:C:1991:331, 16. és 17. pont); Schindler-ítélet (C-275/92, EU:C:1994:119, 58. pont); Ambry-ítélet (C-410/96, EU:C:1998:578, 31. pont); Läära és társai ítélet (C-124/97, EU:C:1999:435, 33. pont); DKV Belgium ítélet (C-577/11, EU:C:2013:146, 41. pont); Cipolla és társai ítélet (C-94/04 és C-202/04, EU:C:2006:758, 64. pont); DKV Belgium ítélet (C-577/11, EU:C:2013:146, 41. pont); Citroën Belux ítélet (C-265/12, EU:C:2013:498, 38. pont); Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 58. pont).

[30](#) – Lásd különösen, analógia útján: Dickinger és Ömer ítélet (C-347/09, EU:C:2011:582, 55. pont); Pfleger és társai ítélet (C-390/12, EU:C:2014:281, 54. pont).

[31](#) – Lásd különösen: Hartlauer-ítélet (C-169/07, EU:C:2009:141); Dickinger és Ömer ítélet (C-347/09, EU:C:2011:582, 56. pont); Pfleger és társai ítélet (C-390/12, EU:C:2014:281, 56. pont); Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 64. pont).

[32](#) – Ez a rendelkezés a jelen esetben tizenhat – ugyanennyi esetet takaró – pontot tartalmaz.

[33](#) – Lásd különösen: Vlassopoulou-ítélet (C-340/89, EU:C:1991:193, 20–23. pont); Aguirre Borrell és társai ítélet (C-104/91, EU:C:1992:202, 7–16. pont); Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-375/92, EU:C:1994:109); Fernández de Bobadilla ítélet (C-234/97, EU:C:1999:367); Hoczman-ítélet (C-238/98, EU:C:2000:440); Pe la-ítélet (C-345/08, EU:C:2009:771).