

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 kötő 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 eltér 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 helyválttatása 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 megy 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 helyválttatása 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 eltér 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 következők 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 üzletszerű 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 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. Azt, hogy az üzletszerű 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 üzletszerű 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 üzletszerű 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 üzletszer 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 érdekképviselők vagy hasonló alapon létrejött egyesületek, 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 könyvelőiroda« 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 munkavégésből 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. adófizetők segítők egyesületek, amennyiben tagjaik számára adóügyi tanácsadási szolgáltatást nyújtanak [...];

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

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

13. elismert aktuárius szakértők, amennyiben ügyfeleik számára a nyugdíjtartalék, a biztosítástechnikai tartalék, illetve a nyugdíj- és eltakarékossági 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, adóképviselek és adótanácsadó társaságok a jelen törvény rendelkezéseivel összhangban nyújtanak üzletszerűen 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 felelős vezetői adótanácsadók.”

II – Az alapeljárás tényállása

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

15. A társaság több, Németországban letelepedett megbízónak ad tanácsot adóügyekben, és képviseli őket adóügyi közigazgatási eljárásokban, jöllehet a társaság Németországban nem

elismert adótanácsadó társaság az adótanácsadásról szóló törvény 32. §-ának (3) bekezdése, valamint 49. és azt követő §-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 megelégedett, 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 előterjesztő bírósághoz benyújtott felülvizsgálati kérelmében az alapeljárás felperese arra hivatkozik, hogy a más tagállamban, a jelen esetben a Holland Királyságban letelepedett és ott jogszabály szerinti 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 elzáró döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

20. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes 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 igénybevevő 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 elő kell ismertetni, és a társaság felelős vezetőinek adótanácsadóknak kell lenniük?

2) Eredményesen hivatkozhat-e az adótanácsadó társaság az els 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 els kérdésben ismertetett körülmények között ellentétes a szolgáltatásnyújtás szabadságának a szolgáltatást igénybe vev személy tagállamában alkalmazandó rendelkezések általi korlátozása, ha az adótanácsadó társaság nem abban a tagállamban telepedett le, mint a szolgáltatást igénybe vev személy?”.

21. El zetes döntéshozatalra utaló határozatában a kérdést el terjeszt bíróság kifejtette, hogy szükségesnek tartja a Bíróság állásfoglalását abban a kérdésben, hogy összeegyeztethet -e az uniós joggal a szolgáltatásnyújtás szabadságának olyan nemzeti rendelkezések általi korlátozása, amelyek el írják, hogy csak olyan személyek és egyesületek nyújthatnak tanácsadási szolgáltatást üzletszer en adóügyekben, akik/amelyek erre fel vannak jogosítva, valamint hogy az adótanácsadó társaságot az adóügyi tanácsadásra való jogosultság megszerzéséhez el kell ismertetni, és a társaság felel s vezet inek adótanácsadóknak kell lenniük.

22. Emellett pontosította, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel a kérdés el terjesztésének 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 el , illetve szóbeli észrevételeket tett a 2015. május 13-i nyilvános tárgyaláson, amelyekben a Bíróság kérésének megfelelő en a harmadik kérdésre helyezték a hangsúlyt.

IV – A Bírósághoz benyújtott észrevételek

A – Az els kérdésr l

24. A kérdést el terjeszt bíróság az el zetes döntéshozatalra utaló határozatában kétségeinek adott hangot a 2005/36 irányelv alapeljárás tényállására való alkalmazhatóságával kapcsolatban. El ször is úgy t nik, hogy ez az irányelv kizárólag az állampolgárokra alkalmazandó, a társaságokra azonban – a nevükben eljáró személyek kivételével – nem. Másodsor, a 2005/36 irányelv 5–9. cikkét az 5. cikk (2) bekezdésének megfelelő en csak akkor kell alkalmazni, ha a szolgáltatásnyújtó az (1) bekezdésben említett szakma átmeneti és alkalmi jelleg 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 e szakma gyakorlása a 2005/36 irányelv 3. cikke (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 jellegüknél 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 adótanácsadóról 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 igénybevevőiként 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 elbbit nem alkalmazandó az adótanácsadó társaságokkal szemben elírt követelményekre. Ezek után a 2006/123 irányelv (33) preambulumbekkezdésére 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 elzeteres döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésre.

C – A harmadik kérdésre

33. A kérdést elterjesztő bíróság az elzeteres 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 felelősséget 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 elterjesztett 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 következképpen az EUMSZ 56. cikk alkalmazandó – az elzeteres 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 magá viseli az adott esetben elkövetett hibák – akár büntető jogi – 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 függő közigazgatási engedély kibocsátásához köti.

37. Elismeri, hogy ezt a szabályozást a kérdést elterjesztő bíróság által említett, közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolhatja – amelyek a fogyasztóvédelemhez és konkrétan az adófizetők azon károkkal szembeni védelméhez fűződő jogos érdekekhez

kapcsolódik, amelyek a német adójog összetett kérdésében a kell képesítéssel nem rendelkező személyek által nyújtott tanácsadásból fakadóan kikerülhetnek –, 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 első kérdésről

38. Az alapeljárás alperese és az észrevételeket benyújtó érdekeltek a kérdést előterjesztő 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 előterjesztő 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 előterjesztő 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 helyváltogatásával 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 kérdésre

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 követelményei[re], 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 kiindulónan 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 jellegű 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 eltér jellegetől a 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 tanácsadási vagy tájékoztatási 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 adótanácsadási 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 tanácsadási 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 adótanácsadási vizsgát tettek, vagy mentesültek e vizsga letétele alól. [\(22\)](#)

66. A német szabályozás így előzetes engedélyezési rendszerhez köti az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenység valamely adótanácsadó társaság általi gyakorlását, magának az engedélynek a megszerzését pedig a társaság vezető tisztviselőinek 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 tanácsadási 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 előterjesztő bíróság pontosította, hogy nem teljesültek az adótanácsadásról szóló törvény 3. §-ában meghatározott, az adóügyi tanácsadási szolgáltatás német területen való alkalmi jellegű 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 képezéssel és tapasztalattal kapcsolatos követelményeit – a német adójog összetettségére tekintettel – az adó-tanácsadási szolgáltatások igénybevevőinek téves tájékoztatással és az ebből eredő – különösen büntetőjogi – 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 előterjesztő 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 büntetőjogi – következményeivel szembeni védelme, amely a német jog összetettségét a szakmai képezéssel 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 kényszerítéskor 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 elterjesztő bíróság feladata.(31)

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

78. E személyek között találjuk különösen a közjegyzőket és a szabadalmi ügyvédeket, a harmadik személyek vagyonának kezelőit, a kereskedelmi tevékenységet folytató vállalkozókat, a szakmai érdekképviseleteket vagy egyesületeket, az adófizetők segítőkész egyesületeket, a munkáltatókat, vagy akár a belföldi befektetési társaságokat, a külföldi hitelintézeteket és az elismert aktuárius szakértőket, amely személyekben közös, hogy fő tevékenységük keretében – nyilvánvalóan járulékos jelleggel – adótanácsadás nyújtásával is foglalkozhatnak.

79. E körülmények között nehezen védhető a német kormány azon álláspontja, amely szerint a német szabályozás az adótanácsadó társaságok felelős vezetőire vonatkozó szakmai képzési követelmények révén koherens és szisztematikus módon védi az üzletszerző adóügyi tanácsadási szolgáltatások igénybevevőit.

80. Jóllehet az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a diplomák kölcsönös elismeréséről 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 diplomákat, 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 képesitésekkel.(33)

81. Márpedig a német szabályozás nem rendelkezik annak lehetőségéről, hogy az üzletszerző adóügyi tanácsadási szolgáltatások nyújtásának valamely adótanácsadó társaság számára való engedélyezésekor figyelembe vegyék a társaságot irányító vagy vezető személyeknek, vagy akár e társaság munkavállalóinak ismereteit vagy szakmai tapasztalatát, és ezért e szabályozás a Bizottság által hivatkozottaknak megfelelően meghaladja az említett szolgáltatások igénybevevőinek védelméhez szükséges mértéket.

82. Következésképpen úgy vélem, hogy a kérdést elterjesztő bíróság elzetes döntéshozatalra elterjesztett harmadik kérdésére azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljárásban szereplő hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az üzletszerző adóügyi tanácsadási tevékenységet az adótanácsadó társaság elismerésével és felelős vezetőinek adótanácsadói kinevezésével

kapcsolatos kötelezettséghez köti, amennyiben e tevékenység nincs szabályozva abban a másik tagállamban, ahol e társaság jogszerűen letelepedett.

VI – Végkövetkeztetések

83. Az előzőekben kifejtettek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseit az alábbiak szerint válaszolja meg:

„Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az üzletszerű adóügyi tanácsadási tevékenységet az adótanácsadó társaság elismerésével és felelős vezetőinek adótanácsadói kinevezésével kapcsolatos kötelezettséghez köti, amennyiben e tevékenység nincs szabályozva abban a másik tagállamban, ahol e társaság jogszerűen 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 nyelvű különkiadás 13. fejezet, 25. kötet, 399. o.

6 – Az alapeljárás felperese – aki kifogásolja, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem nyújtotta be az általa javasolt kérdéseket –, nem terjesztett elő észrevételeket az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéssel.

7 – Az alapeljárás felperese nem nyújtott be észrevételeket az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel.

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).