Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 10. listopada 2019.[1]

Predmet C-384/18

Europska komisija
protiv

Kraljevine Belgije

„Povreda obveze države članice – Direktiva 2006/123/EZ – Članak 25. – Ograničenja multidisciplinarnih računovodstvenih djelatnosti”

1. Ovom tužbom zbog povrede obveze Komisija zahtijeva od Suda da utvrdi, kao prvo, da je Kraljevina Belgija, time što je zabranila zajedničko obavljanje računovodstvenih djelatnosti, s jedne strane, i djelatnosti posrednika u osiguranju, zastupnika u osiguranju, agenta za nekretnine ili bilo koje bankarske djelatnosti ili djelatnosti financijskih usluga, s druge strane, i time što je komorama Institut professionnel des comptables et Fiscalistes agrées (Institut za ovlaštene računovođe i porezne savjetnike, u daljnjem tekstu: IPCF) omogućila da zabrane zajedničko obavljanje računovodstvenih djelatnosti, s jedne strane, s bilo kojim obrtničkim, poljoprivrednim i trgovačkim djelatnostima, s druge strane, povrijedila obveze koje ima na temelju članka 25. Direktive 2006/123/EZ[2] i članka 49. UFEU-a.

2. Povodom zahtjeva Suda, ovo je mišljenje ograničeno na pitanje može li se rješenje koje je Sud prihvatio u presudi Wouters i dr.[3] primijeniti u ovom slučaju.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Uvodne izjave 97. i 101. Direktive 2006/123 glase:

„(97) U ovoj se Direktivi trebaju predvidjeti određeni propisi o visokoj kvaliteti usluga, kojima se posebno osiguravaju zahtjevi u vezi s davanjem informacija i transparentnosti. Ti se propisi trebaju primjenjivati kako u slučaju prekograničnog pružanja usluga između država članica, tako i u slučaju usluga koje osigurava pružatelj s poslovnim nastanom u istoj državi članici, bez nepotrebnih opterećenja za mala i srednja poduzeća. Ti propisi ne smiju ni u kojem slučaju spriječiti države članice da u skladu s ovom Direktivom i drugim zakonima Zajednice uvedu dodatne ili drukčije zahtjeve vezane uz kvalitetu.

[…]

1 Izvorni jezik: francuski

2 Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća od 12. prosinca 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu (SL 2006., L 376, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 47., str. 160.)

3 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98)

(101) Nužno je i u interesu je primatelja, a posebno potrošača, da se pružateljima osigura mogućnost ponude multidisciplinarnih usluga te da se ograničenja u tom pogledu ograniče na ono što je nužno da bi se osigurala nepristranost, neovisnost i integritet reguliranih struka. To ne utječe na ograničenja ili zabrane izvođenja određenih djelatnosti koje imaju za cilj osigurati neovisnost u slučajevima kada država članica pružatelju usluge povjeri posebnu zadaću, posebno na području urbanog razvoja, niti utječe na primjenu propisa o tržišnom natjecanju."

4. Članak 25. te direktive određuje:

„1. Države članice osiguravaju da pružatelji ne podliježu zahtjevima koji ih obvezuju da obavljaju isključivo određenu, specifičnu djelatnost ili koji ograničavaju zajedničko ili partnersko izvođenje različitih djelatnosti.

Međutim, takvim zahtjevima mogu podlijegati sljedeći pružatelji usluga:

(a) regulirane struke, ako su ti zahtjevi opravdani da bi se zajamčila usklađenost s propisima koji uređuju profesionalnu etiku i ponašanje, a razlikuju se s obzirom na specifičnu prirodu svake struke, te ako su ti zahtjevi potrebni da bi se osigurala njihova neovisnost i nepristranost;

(b) pružatelji usluga na području certificiranja, akreditacije, tehničkog nadzora, testiranja ili pokusa, ako su ti zahtjevi potrebni za osiguranje njihove neovisnosti i nepristranosti.

2. Ako su multidisciplinarne djelatnosti između pružatelja iz točaka (a) i (b) iz stavka 1. ovlaštene, države članice osiguravaju sljedeće:

(a) sprečavanje sukoba interesa i nespojivosti između određenih djelatnosti;

(b) osiguranje potrebne neovisnosti i nepristranosti za određene djelatnosti;

(c) međusobnu usklađenost propisa koji uređuju profesionalnu etiku i ponašanje za različite djelatnosti, a posebno u pogledu poslovne tajnosti.

3. U izvješću spomenutom u članku 39. stavku 1. države članice navode koji pružatelji usluga podliježu zahtjevima iz stavka 1. ovog članka, sadržaj tih zahtjeva i razloge na temelju kojih ih smatraju opravdanima."

Belgijsko pravo

5. Članak 21. code de déontologie de l'IPCF (Etički kodeks IPCF-a), koji je odobren putem arrêté royal (Kraljevska odluka) od 22. listopada 2013. (u daljnjem tekstu: Etički kodeks IPCF), glasio je u odnosno vrijeme kako slijedi:

„1. Struka vanjskog računovođe IPCF-a nespojiva je s obrtničkom, poljoprivrednom ili trgovačkom djelatnošću, bez obzira na to obavlja li se izravno ili neizravno, pojedinačno ili povezano ili u društvu, u svojstvu samozaposlene osobe kao rukovoditelja, upravitelja, direktora poduzeća ili člana javnog trgovačkog društva odnosno komplementara.

2. Osim djelatnosti spomenutih u stavku 3., Komore mogu na prethodni pisani zahtjev vanjskog računovođe IPCF-a odstupiti od tog pravila pod uvjetom da se ne ugroze neovisnost i nepristranost člana i da ta djelatnost bude sporedna. Komore mogu u svako doba opozvati ovu odluku.

Osim toga, za određene djelatnosti iz obrtničkog, poljoprivrednog ili trgovačkog sektora Vijeće može u svako doba, putem opće smjernice, predvidjeti odstupanja različita od stavki spomenutih u stavku 3. Vijeće također može utvrditi smjernice na temelju kojih se uvjeti glede nespojivosti privremeno ne primjenjuju u slučaju nasljeđivanja. Vanjski računovođa IPCF-a koji je obuhvaćen smjernicama utvrđenima od strane Vijeća utvrdilo mora o tome obavijestiti Komoru u pisanom obliku.

3. Za sljedeće se strukovne djelatnosti smatra da ugrožavaju neovisnost i nepristranost vanjskog računovođe: djelatnosti posrednika u osiguranju ili zastupnika u osiguranju, agenta za nekretnine, osim djelatnosti upravitelja, i bilo koje bankarske djelatnosti i djelatnosti financijskih usluga za koje je potreban upis pri Autorité des Services et Marchés Financiers (FSMA) [Agencija za financijske usluge i tržišta kapitala].”

6. Kraljevska odluka od 22. listopada 2013. stavljena je izvan snage Kraljevskom odlukom od 18. srpnja 2017. o odobravanju Etičkog kodeksa IPCF-a (u daljnjem tekstu: novi Etički kodeks IPCF-a). Novi članak 21. Etičkog kodeksa IPCF-a predviđa:

„1. Uz iznimku djelatnosti iz stavka 2., obavljanje multidisciplinarnih djelatnosti u svojstvu fizičke ili pravne osobe odobravaju Komore na pisani zahtjev vanjskog računovođe IPCF-a, pod uvjetom da se ne ugroze neovisnost i nepristranost člana.

2. Za sljedeće se profesionalne djelatnosti, bez obzira na to obavlja li ih fizička ili pravna osoba, smatra da ugrožavaju neovisnost i nepristranost vanjskog računovođe IPCF-a: djelatnost posrednika u osiguranju ili zastupnika u osiguranju, agenta za nekretnine, osim djelatnosti upravitelja, kao i bilo koje bankarske djelatnosti i djelatnosti financijskih usluga za koje je potreban upis pri [FSMA-i].”

7. Članak 458. code pénal (Kazneni zakonik) od 8. lipnja 1867., u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica [4], predviđa:

„Liječnici, kirurzi, zdravstveni djelatnici, ljekarnici, primalje i sve ostale osobe koje na temelju statusa ili struke saznaju za tajne koje su im povjerene i koje ih otkriju, osim u slučaju u kojem su pozvane svjedočiti pred sudom ili parlamentarnim istražnim povjerenstvom te u slučaju u kojem ih zakon obvezuje da iznesu te tajne, kaznit će se kaznom zatvora u trajanju od osam dana do šest mjeseci i novčanom kaznom od stotinu do pet stotina eura.”

Okolnosti spora

Predsudski postupak

8. Dana 17. ožujka 2015. Komisija je pokrenula postupak EU pilot 7402/15/GROW zahtijevajući od Kraljevine Belgije da joj dostavi informacije o zabrani ovlaštenim računovođama da objedine svoje računovodstvene djelatnosti s određenim drugim djelatnostima i pojasni razloge zbog kojih se djelatnosti obrtničkog, poljoprivrednog ili trgovačkog sektora mogu smatrati nespojivima s računovodstvenom strukom.

9. Dopisom od 29. svibnja 2015. ta je država članica odgovorila na Komisijina pitanja.

4 Izmjenom navedenog članka, koja je stupila na snagu 3. kolovoza 2017., povećana je sankcija tako da je povreda obveza čuvanja profesionalne tajne od tada sankcionirana kaznom zatvora u trajanju od jedne do tri godine i novčanom kaznom od stotinu do tisuću eura ili samo jednom od tih kazni.

10. Budući da Komisija nije bila zadovoljna odgovorom, ona je navedenoj državi članici poslala pismo opomene 11. prosinca 2015. u kojemu je tvrdila da članak 21. Etičkog kodeksa IPCF-a nije u skladu s člankom 25. Direktive 2006/123 i člankom 49. UFEU-a.

11. Dopisima od 12. travnja i 6. srpnja 2016. Kraljevina Belgija osporila je povredu koja joj se stavlja na teret, objasnivši razloge zbog kojih smatra da je nacionalni propis u skladu s pravom Unije.

12. Dana 18. studenoga 2016. Komisija je uputila obrazloženo mišljenje toj državi članici, koja je na njega odgovorila 12. siječnja 2017. Budući da Komisija nije bila zadovoljna odgovorom, ona je 13. srpnja 2017. odlučila podnijeti tužbu zbog povrede obveze. Dana 4. kolovoza 2017. Kraljevina Belgija dostavila je Komisiji novi Etički kodeks IPCF-a, koji je smatrala usklađenim s pravom Unije.

Postupak pred Sudom

13. Budući da se Komisija nije slagala s mišljenjem te države članice, ona je podnijela ovu tužbu zbog povrede obveze. Komisijina tužba podnesena je 8. lipnja 2018.

14. Kraljevina Belgija i Komisija iznijele su usmena očitovanja na raspravi održanoj 23. svibnja 2019.

Analiza

Argumentacija stranaka

Komisija

15. Komisija ističe da je cilj članka 25. Direktive 2006/123 osigurati da države članice ne sprečavaju pružanje multidisciplinarnih usluga. Naglašava da je do svoje izmjene članak 21. stavak 1. Etičkog kodeksa IPCF-a zabranjivao zajedničko obavljanje djelatnosti računovođe IPCF-a s bilo kojom obrtničkom, poljoprivrednom ili trgovačkom djelatnošću, s jedne strane, i djelatnosti posrednika ili zastupnika u osiguranju, agenta za nekretnine ili bilo koje bankarske djelatnosti ili djelatnosti financijskih usluga.

16. Komisija je zaključila da postoje mjere koje su manje ograničavajuće od onih predviđenih člankom 21. stavkom 1. Etičkog kodeksa IPCF-a, tako da se njime krši kako članak 25. Direktive 2006/123, tako i članak 49. UFEU-a.

17. Glede izmjene članka 21. Etičkog kodeksa IPCF-a, Komisija podsjeća da je do nje došlo nakon datuma određenog za odgovor na obrazloženo mišljenje i da se u svakom slučaju njome nije okončala povreda stavljena na teret. U tom je pogledu članak 21. stavak 2. novog Etičkog kodeksa IPCF-a istovjetan članku 21. stavku 3. ranije verzije. Članak 25. stavak 2. točka (a) Direktive 2006/123 podvrgava ocjeni zahtjeve koji ograničavaju obavljanje reguliranih struka, tako da se ti zahtjevi mogu prihvatiti samo ako su opravdani da bi se zajamčila usklađenost s propisima koji uređuju profesionalnu etiku i ponašanje, i razlikuju se s obzirom na specifičnu prirodu svake struke, te nužnost da se osigura njihova neovisnost i nepristranost. No, Komisija smatra da potpuna zabrana zajedničkog obavljanja računovodstvene djelatnosti, s jedne strane, i djelatnosti posrednika u osiguranju, zastupnika u osiguranju, agenta za nekretnine ili bilo koje bankarske djelatnosti ili djelatnosti financijskih usluga, s druge strane, prekoračuje po samoj svojoj prirodi ono što je nužno da osigura poštovanje pravila etike računovodstvene struke.

18. Komisija smatra da potpuna zabrana nije mjera nužna za postizanje zadanih ciljeva jer postoje manje ograničavajuće mjere, poput internih postupaka koji mogu spriječiti sukobe interesa na području prijenosa informacija i zajamčiti ispravnu primjenu pravila o profesionalnoj tajni.

19. Komisija ističe da se Kraljevina Belgija pogrešno oslanja na presudu Wouters i dr.[5] jer, s obzirom na okolnosti tog predmeta, rješenje koje je Sud prihvatio u toj presudi nije primjenjivo u ovom slučaju.

20. Smatra da, u svakom slučaju, apsolutna zabrana nije proporcionalna zadanom cilju. Osim toga, ne mogu se prihvatiti razlozi koje je ta država članica istaknula, to jest interes za izbjegavanje upravnih tereta koji dovodi do uspostave mjera i internih postupaka kako bi se očuvala neovisnost i nepristranost računovođe, kao i navodna nedostatnost nadzora *ex post*.

21. Glede članka 21. stavaka 1. i 2. Etičkog kodeksa IPCF-a, u kojem je utvrđena nespojivost računovodstvene struke s bilo kojom obrtničkom, poljoprivrednom ili trgovačkom djelatnošću, osim u slučaju u kojem strukovne komore odobre takvu djelatnost, Komisija ističe da je ta odredba obuhvaćena područjem primjene članka 25. Direktive 2006/123. Zabrana predviđena u članku 21. stavku 1. navedenog kodeksa ne nestaje zbog činjenice da u skladu s člankom 21. stavkom 2. tog istog kodeksa strukovne komore mogu diskrecijski odstupiti od te zabrane.

22. Glede članka 21. novog Etičkog kodeksa IPCF-a, uvedenog 18. srpnja 2018., Komisija smatra da je postupak za davanje odobrenja strukovnih komora za multidisciplinarne djelatnosti i dalje zadržan u toj novoj verziji.

23. Glede nužnosti i proporcionalnosti ograničenja u članku 21. novog Etičkog kodeksa IPCF-a, Komisija smatra da iz te odredbe ne proizlazi jasno da zajedničko obavljanje bilo koje obrtničke, poljoprivredne i trgovačke djelatnosti, ili prema novoj formulaciji „bilo koje druge djelatnosti”, može dovesti do sukoba interesa te i dalje u nepovoljan položaj stavlja klijente, druge pružatelje usluga i društvo u cjelini. Čak i u slučaju da je to tako, predmetna ograničenja ne mogu se prihvatiti iz istih razloga kao i ona istaknuta glede ograničenja multidisciplinarnih djelatnosti računovođa, s jedne strane, i posrednika ili zastupnika u osiguranju, agenata za nekretnine ili bilo koje bankarske djelatnosti ili djelatnosti financijskih usluga, s druge strane.

24. Komisija tvrdi da Kraljevina Belgija nije dokazala da mjere, koje su manje ograničavajuće od zabrane predviđene u članku 21., također nisu učinkovite za postizanje utvrđenih ciljeva.

25. Iako Komisija priznaje da računovođe u Belgiji u sve većoj mjeri posluju s određenom kategorijom poduzetnika, ona tvrdi, međutim, da se njihova zadaća nije izmijenila, tako da računovođe nisu dobile ni funkcije revizora ni pravo zastupanja klijenata pred poreznim tijelima.

Kraljevina Belgija

26. Kraljevina Belgija ističe, s jedne strane, da članak 25. Direktive 2006/123 ne sprečava države članice u određenim okolnostima da zabrane zajedničko obavljanje određenih regularnih struka. Ta država članica podsjeća, s druge strane, da članak 25. spada u poglavlje V. te direktive koja se odnosi na „Kvalitetu usluga” te primarno cilja na zaštitu potrošača. Stoga ograničenja multidisciplinarnih djelatnosti moraju biti svedena na ono što je nužno da se osigura nepristranost, neovisnost i integritet reguliranih struka.

5 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98)

27. Ta država članica smatra da su zabrane predviđene u članku 21. stavku 2. novog Etičkog kodeksa IPCF-a (koji odgovara ranijem članku 21. stavku 3. Etičkog kodeksa IPCF-a) nužne da se zajamči neovisnost i nepristranost računovođa IPCF-a kao i da se osigura poštovanje stroge profesionalne tajne. Ta neovisnost znači obvezu djelovanja isključivo za račun klijenta te bi kumuliranje različitih djelatnosti moglo navesti računovođu da u obzir ne uzme samo razmatranja koja su isključivo povezana s interesom njegova klijenta. To je osobito važno ako se vodi računa o činjenici da su agenti za nekretnine, posrednici u osiguranju i agenti na burzi plaćeni na temelju provizije, čiji se iznos može pokazati višim od naknada dobivenih za računovodstvenu djelatnost, tako da bi mogao nastati sukob interesa.

28. Usto, zajedničko obavljanje djelatnosti računovođe IPCF-a, koja podliježe obvezi poštovanja profesionalne tajne, čija povreda dovodi do kaznenih sankcija, i drugih struka koje ne podliježu takvoj obvezi, dovode u opasnost sposobnost računovođe da osigura poštovanje navedene obveze.

29. Kraljevina Belgija opovrgava Komisijin argument prema kojem činjenica da je obveza poštovanja profesionalne tajne ograničena znači da predmetna zabrana nije nužna. Iz presude Wouters i dr.[6] proizlazi da je dovoljno da između obveza odvjetničke struke, s jedne strane, i struke ovlaštenih računovođa, s druge strane, postoji „određena nespojivost" kako bi se opravdala zabrana suradnje između tih dviju struka.

30. Glede proporcionalnosti predmetnog ograničenja, ta država članica tvrdi da članak 25. stavak 1. točka (a) Direktive 2006/123 ne predviđa nikakvu zabranu koja bi se po samoj svojoj naravi morala smatrati neopravdanom. Osim toga, ograničenje predviđeno u članku 21. Etičkog kodeksa IPCF-a jest proporcionalno jer se njime ne uvodi opća i apsolutna zabrana svih multidisciplinarnih djelatnosti, nego se tiče samo strogo utvrđenih djelatnosti. Alternativne mjere nisu toliko djelotvorne za očuvanje neovisnosti struke računovođe IPCF-a i obveze poštovanja profesionalne tajne koju ima.

31. Glede nespojivosti računovodstvene struke s bilo kojom obrtničkom, poljoprivrednom i trgovačkom djelatnošću, Kraljevina Belgija ističe da je članak 21. Etičkog kodeksa IPCF-a predviđao mogućnost odstupanja od te zabrane putem odobrenja strukovnih komora, pod uvjetom da su ispunjene dvije pretpostavke, to jest, s jedne strane, da je usporedna računovodstvena djelatnost sporedna i, s druge strane, da neovisnost i nepristranost računovođe ne budu ugrožene. U praksi se odobrenje uvijek izdavalo.

32. Ta država članica smatra da je člankom 21. novog Etičkog kodeksa IPCF-a predviđeno da je za odobrenje za zajedničko obavljanje računovodstvene struke s drugim, široko definiranim djelatnostima, uvijek dovoljan samo pisani zahtjev upućen strukovnim komorama, pod uvjetom da se ne ugrožava neovisnost i nepristranost računovođe. Prema tome, tom se odredbom uspostavlja sustav u kojem se odobrenje uvijek daje i može se iznimno uskratiti ako se ne poštuje uvjet neovisnosti koji je od sada jedini uvjet koji treba ispuniti.

33. Kraljevina Belgija smatra da stoga što članak 25. Direktive 2006/123 dopušta čak i zabranu multidisciplinarnih djelatnosti ako je ona proporcionalna i opravdana s obzirom na cilj očuvanja neovisnosti i nepristranosti, postupkom za davanje odobrenja, čiji je jedini cilj provjeriti jesu li neovisnost i nepristranost računovođa očuvane, ne krši zahtjeve iz tog članka.

6 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98, t. 104.)

34. Usto, ta država članica osporava to što je Komisija odbila njezin argument prema kojem alternativne mjere neće biti tako djelotvorne kao zabrana. Naime, taj argument proizlazi iz mišljenja iznesenog u predmetu Wouters i dr.[7] u kojemu je nezavisni odvjetnik P. Léger ispitao može li se cilj zaštite neovisnosti odvjetnika u praksi postići na sličan način, ali putem mjera koje su manje ograničavajuće nego apsolutna zabrana, te je zaključio da alternativne mjere predstavljaju praktične probleme.

35. Kraljevina Belgija smatra da Komisija predlaže teoretske alternative mjere a da, međutim, ne dokazuje njihovu sposobnost za postizanje zadanog cilja. Pokazavši da mjere koje Komisija predlaže nisu djelotvorne na tržištu poput belgijskog tržišta na kojem djeluju računovođe IPCF-a i koje ima nizak stupanj koncentracije i obilježava ga prisutnost vrlo malih društava, ta država smatra, naprotiv, da je dokazala kako praktične poteškoće u provedbi alternativnih mjera tako i njihovu nedjelotvornost.

36. Glede članka 21. stavka 1. novog Etičkog kodeksa IPCF-a, navedena država članica ističe da nova formulacija ne dovodi do pogoršanja dotične povrede. Kako članak 21. tako i uvodni dio novog Etičkog kodeksa IPCF-a jasno navode da je opće pravilo davanje odobrenja, osim u slučaju ugrožavanja neovisnosti i nepristranosti, a što je na strukovnim komorama da dokažu. Ta ista država članica naglašava da kriteriji za odbijanje nisu diskriminatorni, da su poznati unaprijed i ograničeni na one predviđene u članku 25. Direktive 2006/123.

Ocjena

37. Na zahtjev Suda, ograničit ću svoju analizu na pitanje je li sudska praksa ustanovljena presudom Wouters i dr.[8] primjenjiva u ovom slučaju. Slijedom toga, usredotočit ću se na pitanje zabrane zajedničkog obavljanja djelatnosti.

Općenito – članak 25. Direktive 2006/123

38. Čini mi se nužnim iznijeti nekoliko kratkih općih opažanja o tumačenju članka 25. Direktive 2006/123.

39. Člankom 25. Direktive 2006/123 propisano je ispitivanje u tri stadija. Kao prvo, države članice osiguravaju da pružatelji[9] ne podliježu zahtjevima koji ih obvezuju da obavljaju isključivo određenu, specifičnu djelatnost ili koji ograničavaju zajedničko ili partnersko izvođenje različitih djelatnosti[10]. Kao drugo, regulirane struke[11] mogu, međutim, podlijegati takvim zahtjevima ako su ti zahtjevi opravdani da bi se zajamčila usklađenost s propisima koji uređuju profesionalnu etiku i ponašanje, a razlikuju se s obzirom na specifičnu prirodu svake struke, te ako su ti zahtjevi potrebni da bi se osigurala njihova neovisnost i nepristranost[12]. Kao treće, ako su takve multidisciplinarne djelatnosti ovlaštene, države članice osiguravaju sprečavanje sukoba interesa i nespojivosti između određenih djelatnosti, potrebnu neovisnost i nepristranost za određene djelatnosti i međusobnu usklađenost propisa koji uređuju profesionalnu etiku i ponašanje za različite djelatnosti, a posebno u pogledu poslovne tajnosti.

7 C-309/99, EU:C:2001:390

8 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98)

9 Pojam „pružatelj” definiran je u članku 4. točki 2. Direktive 2006/123 kao „svaka fizička osoba koja je državljanin države članice ili svaka pravna osoba, sukladno [članku 54. UFEU-a], s poslovnim nastanom u državi članici, koja nudi ili pruža uslugu”.

10 Vidjeti članak 25. stavak 1. Direktive 2006/123.

11 Što se tiče definicije „regulirane struke”, članak 4. točka 11. Direktive 2006/123 upućuje na članak 3. stavak 1. točku (a) Direktive 2005/36/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 7. rujna 2005. o priznavanju stručnih kvalifikacija (SL 2005., L 255, str. 22.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 1., str. 125.), na temelju kojeg je regulirana struka „profesionalna djelatnost ili skupina profesionalnih djelatnosti čiji je pristup, obavljanje ili jedan od načina obavljanja na temelju zakonskih ili drugih propisa, izravno ili neizravno uvjetovan posjedovanjem određenih stručnih kvalifikacija; posebno korištenje profesionalnog naziva koji je zakonskim ili drugim propisima ograničen na nositelje određenih stručnih kvalifikacija predstavlja jedan od načina obavljanja djelatnosti”.

12 Vidjeti članak 25. stavak 1. točku (a) Direktive 2006/123.

40. Članak 25. Direktive 2006/123 nastoji ukloniti zapreke multidisciplinarnim djelatnostima pružatelja usluga. Zakonodavac smatra da je nužno i u interesu primatelja, a posebno potrošača, da se pružateljima osigura mogućnost ponude multidisciplinarnih usluga [13]. Proizlazi, prema mojem mišljenju, da, u skladu s općom svrhom te direktive u vidu uklanjanja zapreka slobodnom poslovnom nastanu za pružatelje usluga i slobodnom kretanju usluga [14], obveza država članica jest neovisna o postojanju konkretne prepreke temeljnoj slobodi [15].

41. Odnos između pravila i iznimke na kojoj se temelji cijela Direktiva 2006/123 kao i, još važnije, unutarnje tržište u cjelini, primjenjuje se i ovdje: temeljna sloboda koja je izraz interesa Unije jest pravilo, dok mogućnost države članice da postavi ograničenja tom pravilu čini iznimku. Proizlazi da se tu iznimku treba usko tumačiti, za razliku od pravila koje treba široko tumačiti. Štoviše, iznimka se mora uskladiti s drugim načelima prava Unije, među kojima se, među ostalim, nalazi načelo proporcionalnosti.

42. Tako, u okviru članka 25. Direktive 2006/123, valja, glede odstupanja od pravila, primijeniti isto rasuđivanje u pogledu tereta dokazivanja koji je na državi članici. To također proizlazi iz izraza „ako" u članku 25. stavku 1. točki (a) Direktive 2006/123. U tom pogledu valja odbiti pretpostavku Kraljevine Belgije, koja je iznesena, među ostalim, u njezinoj obrani i prema kojoj je cilj članka 25. Direktive 2006/123 ograničiti slobodu država članica da predvide zabranu obavljanja multidisciplinarnih djelatnosti. Naime, kao što to Komisija s pravom naglašava, cilj te odredbe jest, naprotiv, osigurati da pružatelji usluga ne budu podvrgnuti zahtjevima koji ograničavaju, među ostalim, zajedničko ili partnersko obavljanje različitih djelatnosti.

Konkretno – zabrana zajedničkog obavljanja djelatnosti

43. Kao što proizlazi iz prikaza pravnog okvira, predmetni propis, to jest Etički kodeks IPCF-a, odobren Kraljevskom odlukom od 22. listopada 2013., stavljen je izvan snage i zamijenjen Etičkim kodeksom IPCF-a koji je odobren Kraljevskom odlukom od 18. srpnja 2017.

44. Članak 21. stavak 2. novog Etičkog kodeksa IPCF-a istovjetan je, u biti, članku 21. stavku 3. ranijeg Etičkog kodeksa IPCF-a [16].

45. Te odredbe sadržavaju apsolutnu zabranu zajedničkog obavljanja računovodstvene djelatnosti i djelatnosti posrednika ili zastupnika u osiguranju, agenta za nekretnine ili bilo koje bankarske djelatnosti ili djelatnosti financijskih usluga. Radi se o zabrani nametnutoj multidisciplinarnim djelatnostima koja ograničava niz dostupnih usluga i koja blokira uspostavu novih poslovnih modela.

46. Takva je zabrana obuhvaćena područjem primjene članka 25. stavka 1. Direktive 2006/123.

47. S obzirom na to da računovođe IPCF-a obavljaju reguliranu djelatnost, Kraljevina Belgija može se pozvati na članak 25. stavak 1. točku (a) Direktive 2006/123. Tada se postavlja pitanje je li predmetna zabrana, kao prvo, opravdana da bi se zajamčila usklađenost s propisima koji uređuju profesionalnu etiku i ponašanje, a razlikuju se s obzirom na specifičnu prirodu svake struke i, kao drugo, potrebna da bi se osigurala njihova neovisnost i nepristranost. Te se dvije pretpostavke moraju kumulativno ispuniti.

48. Smatram da Kraljevina Belgija nije dokazala nužnost sporne mjere.

13 Vidjeti uvodnu izjavu 101. Direktive 2006/123.

14 Vidjeti članak 1. stavak 1. i uvodnu izjavu 5. Direktive 2006/123.

15 Vidjeti također u tom smislu, Schlachter, M./Ohler, Chr., *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008., članak 25., t. 1.

16 Moja analiza vrijedi, dakle, za obje verzije Etičkog kodeksa.

49. Ta se država članica poziva na presudu Wouters i dr.[17] kako bi dokazala nužnost predmetne zabrane.

50. Međutim, nije me uvjerila argumentacija Kraljevine Belgije s obzirom na to da je položaj računovođa u Belgiji u ovom slučaju osjetno drukčiji od položaja odvjetnika u Nizozemskoj, o kojemu se radilo u predmetu povodom kojeg je donesena ta presuda.

51. Među brojnim pitanjima obrađenima u presudi Wouters i dr.[18], koja je nedvojbeno nadahnula zakonodavca Unije prilikom sastavljanja članka 25. Direktive 2006/123, nalazilo se ono o tome je li s pravom Unije usklađen[19] nacionalni propis kojim se zabranjuju miješana društva građanskog prava između odvjetnika i ovlaštenih računovođa.

52. U tom kontekstu Sud je prije svega utvrdio da se, prema važećem pristupu u nacionalnom propisu[20], odvjetnik nalazi u neovisnom položaju spram tijela javne vlasti, drugih subjekata i trećih osoba, pod čijim utjecajem nikada ne smije biti. Odvjetnik mora u tom pogledu pružiti jamstvo da su sve radnje koje poduzima u isključivom interesu njegova klijenta[21]. Sud je također utvrdio da struka ovlaštenih računovođa nije, s druge strane, općenito, te konkretnije u predmetnom nacionalnom slučaju, podvrgnuta usporedivim etičkim zahtjevima.

53. Uputivši na mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u tom predmetu[22], Sud je potom naglasio da „savjetnička" djelatnost odvjetnika i „nadzorna" djelatnost računovođe mogu u određenoj mjeri biti međusobno nespojive. Naime, u tom je slučaju ovlašteni računovođa bio zadužen za potvrđivanje računovodstvenih izvještaja, što znači da je objektivno ispitivao i revidirao računovodstvene izvještaje svojih klijenata, tako da trećim zainteresiranim osobama može priopćiti svoje osobno mišljenje glede pouzdanosti tih računovodstvenih podataka. On stoga ne podliježe profesionalnoj tajni usporedivoj s onom kojoj podliježe odvjetnik[23].

54. U tim okolnostima Sud je presudio da ograničavajući učinci na tržišno natjecanje ne prekoračuju ono što je nužno da se osigura pravilno obavljanje odvjetničke djelatnosti[24].

55. Ne vidim po čemu bi presuda Wouters i dr.[25] mogla biti korisna za rješenje ovog spora, i to iz sljedećih razloga.

56. U toj se presudi Sud nije izjasnio o strukovnim obvezama ovlaštenih računovođa u okviru obavljanja multidisciplinarnih djelatnosti s drugim strukama poput one o kojima bila riječ.

57. Naprotiv, Sud se izjasnio o struci ovlaštenih računovođa u okviru razlikovanja između odvjetničke struke i struke ovlaštenih računovođa kako bi ocijenio posljedice za strukturu tržišta na području pravnog savjetovanja i opravdanje za zabranu da odvjetnik praksu obavlja zajedno s ovlaštenim računovođom.

58. Daleko od toga da su iznesena opća opažanja o pojmovima neovisnosti i nepristranosti u okviru reguliranih struka, ispitivanje Suda u tom je predmetu bilo ograničeno posebnim položajem odvjetnika i ovlaštenih računovođa u Nizozemskoj.

17 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98)

18 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98)

19 Činjenica da je Sud obradio usklađenost nacionalnog propisa s aspekta prava tržišnog natjecanja (članak 101. UFEU-a) bez utjecaja je u okviru ovog predmeta.

20 Nizozemskom u ovom slučaju

21 Vidjeti presudu od 19. veljače 2002., Wouters i dr. (C-309/99, EU:C:2002:98, t. 102.)

22 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu Wouters i dr. (C-309/99, EU:C:2001:390, t. 185. i 186.).

23 Vidjeti presudu od 19. veljače 2002., Wouters i dr. (C-309/99, EU:C:2002:98, t. 104.)

24 Vidjeti presudu od 19. veljače 2002., Wouters i dr. (C-309/99, EU:C:2002:98, t. 109.)

25 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98)

59. Drugim riječima, čak i ako bi se smatralo da su položaj odvjetnika i položaj ovlaštenog računovođe, kao u presudi Wouters i dr.[26], spadali u područje primjene članka 25. Direktive 2006/123, to ipak ne bi značilo da bi sve situacije obuhvaćene tom odredbom trebale dovesti do istog rezultata poput onoga do kojeg je Sud došao u toj presudi. Primjećujem u tom pogledu da se navedena presuda samo primjerice nalazi u Komisijinu „Priručniku o provedbi Direktive o uslugama”[27].

60. Argument Kraljevine Belgije svodi se na izjednačavanje položaja računovođa s položajem odvjetnika glede njihove neovisnosti i nepristranosti. No, računovodstvena struka osjetno se razlikuje od odvjetničke i taj se argument stoga ne može prihvatiti.

61. Naime, neovisnost odvjetnika od temeljne je važnosti u okviru njegove djelatnosti pružanja pomoći i zastupanja pred sudom. Kao što je to nezavisni odvjetnik P. Léger naglasio u svojem mišljenju u predmetu Wouters i dr.[28], „u pravnoj državi odvjetnik jamči djelotvornost načela pristupa osoba pravu i pravosudnim tijelima”. Zahtjevima neovisnosti, poštovanja profesionalne tajne i nužnosti izbjegavanja sukoba interesa upravo se nastoji olakšati ta zadaća.

62. S druge strane i kao što to Komisija s pravom naglašava, računovođa IPCF-a ne obavlja funkcije zastupanja svojih klijenata pred tijelima javne vlasti. Zadaća računovođe odnosi se na usklađenost i vjerodostojnost računovodstvenih izvještaja. U tom kontekstu on može subjektu koji traži savjet predložiti tehnička rješenja za ekonomska ograničenja kao i izraditi porezne prijave društva i tehničke dokumente.

63. U tim okolnostima rješenje koje je Sud prihvatio u presudi Wouters i dr.[29] ne može se istaknuti da se opravda apsolutna zabrana računovođi da obavlja multidisciplinarnu djelatnost, i to kako bi se zajamčila njegova neovisnost i nepristranost.

64. Slijedom navedenog, smatram da članak 21. Etičkog kodeksa IPCF-a nije nužan da bi zajamčio neovisnost i nepristranost računovodstvene struke.

Zaključak

65. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da ne primijeni pristup koji je primijenio u svojoj presudi od 19. veljače 2002., Wouters i dr. (C-309/99, EU:C:2002:98), a kako bi utvrdio je li Kraljevina Belgija, time što je zabranila zajedničko obavljanje računovodstvenih djelatnosti, s jedne strane, i djelatnosti posrednika u osiguranju, zastupnika u osiguranju, agenta za nekretnine ili bilo koje bankarske djelatnosti ili djelatnosti financijskih usluga, s druge strane, povrijedila obveze koje ima na temelju članka 25. Direktive 2006/123/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 12. prosinca 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu.

26 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98)

27 Vidjeti točku 8.4.1. tog priručnika.

28 Mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu Wouters i dr. (C-309/99, EU:C:2001:390, t. 175.)

29 Presuda od 19. veljače 2002. (C-309/99, EU:C:2002:98)